



TASAPAINOTETTU TULOSKORTTI: HAASTEITA KÄYTTÖÖNOTOLLE PK-YRITYKSESSÄ

CASE PIENI SUOMALAINEN YRITYS

Kandidaatin tutkielma
Olli Rikka
Aalto Yliopiston Kauppakorkeakoulu
Laskentatoimi
Kevät 2018

Tekijä Olli Rikka

Työn nimi Tasapainotettu tulokortti: haasteita käyttöönotolle pk-yrityksessä – case pieni suomalainen yritys

Tutkinto KTK

Koulutusohjelma Laskentatoimi

Työn ohjaaja(t) Thomas Taussi

Hyväksymisvuosi 2018

Sivumäärä 29+5

Kieli Suomi

Tiivistelmä

Tässä tutkimuksessa selvitetään keskeisiä haasteita, joita pienet ja keskisuuret (PK) yritykset kohtaavat tasapainotetun tulokortin (BSC) käyttöönotossa. Tulosten perusteella hahmotellaan keskeisimpien haasteiden kriittisyyttä käyttöönottoprosessin onnistumiselle ja arvioidaan tasapainotetun tulokortin soveltuvuutta pk-yritykseen. Koska BSC kehitettiin alkujaan suurten yritysten tarpeisiin, on siksi hyvin tärkeää tunnistaa työkalun keskeiset piirteet ja toisaalta niiden vaikutukset kokoluokaltaan pienempään yritykseen, jotta työkalun käyttöönotto onnistuisi myös pk-yrityksessä.

Erään tutkimuksen mukaan vain yksi kymmenestä suomalaisesta pk-yrityksestä käyttää BSC-työkalua, vaikka jopa puolet suurista yrityksistä ovat käyttäneet BSC:tä jo useiden vuosien ajan. Tutkimusten mukaan haasteina käyttöönotolle on havaittu suuria yrityksiä rajallisemmat resurssit, matalan organisaation epävirallisemmat johtamisprosessit ja lyhytkatseisuus strategisessa suunnittelussa. Myös yrityksen kyvykkyydellä muutokseen ja yrityskulttuurin soveltuvuudella kokonaisvaltaisen suorituksen mittaamiselle on havaittu olevan hyvin merkittäviä vaikutuksia käyttöönoton onnistumiselle.

Tämä tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena case-tutkimuksena eräässä pienessä suomalaisessa yrityksessä, joka tarjoaa ratkaisuja terveydenhuollon tarpeisiin. Tutkimuksen empiirinen osio koostuu pääasiassa haastatteluista yrityksen toimitusjohtaja ja talousjohtajan kanssa. Toimitusjohtaja vastasi yrityksen strategisesta suunnittelusta ja toi esiin etenkin muutoksen johtamisen ja strategian toimeenpanon haasteita tulokortin käyttöönotolle. Talousjohtaja puolestaan nosti esiin raportoinnin teknisen toteutuksen ja nykyisten järjestelmien manuaalisuudesta johtuvia haasteita.

Empiirisen tutkimuksen ja kirjallisuudessa tehtyjen havainnointien valossa ehdotetaan keskeisimmiksi haasteiksi BSC-työkalun käyttöönotolle seuraavia tekijöitä pk-yrityksessä: strategian toimeenpano, muutoksen viestintä, sitoutuminen ja riittävä tuki tietojärjestelmistä. Koetuista haasteista strategian toimeenpano havaittiin kriittisimmäksi haasteeksi tulokortin käyttöönoton onnistumiselle, sillä sen käyttöön sitoutuminen epäonnistuu varsin usein ilman riittävää yhteyttä organisaation strategiaan.

Avainsanat Tasapainotettu tulokortti, BSC, johdon ohjausjärjestelmä, pk-yritys

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkielman tavoite	2
1.2 Työn rakenne	2
2 TEORIA- JA KIRJALLISUUSOSUUS	3
2.1 Tasapainotettu tulokortti (BSC)	3
2.1.1 Tasapainotetun tulokortin rakenne ja esittely	3
2.1.2 BSC:n levinneisyys ja käyttö	4
2.1.3 Käyttöönottoon johtaneita tekijöitä	5
2.2 Pk-yritysten ominaispiirteet	6
2.2.1 Rakenteellisia haasteita pk-yritykselle	7
2.2.2 Haasteet yrityskulttuurissa ja niiden tunnistaminen	9
2.2.3 Suorituksen mittaaminen pk-yrityksissä	10
2.3 Teorian yhteenveto	12
3 TUTKIMUSMENETELMÄ JA AINEISTO	13
3.1 Tutkimusmenetelmä	13
3.2 Aineiston kerääminen ja luotettavuus	14
3.3 Kohdeyrityksen esittely	16
4 TUTKIMUSAINEISTON LÖYDÖKSET	17
4.1 Tietoisuus tulokortista, soveltuvuus ja maine	17
4.2 Johtamisprosessit ja niiden keskeiset haasteet	18
4.3 Suorituksen mittaamisen ja strategisen suunnittelun haasteet	19
4.4 Organisaatiokulttuuri, sitouttaminen ja viestintä	20
4.5 Resurssi- ja aikarajoitteiden haasteet	22
4.6 Yhteenveto tutkimuksen löydöksistä	22
5 TUTKIMUSAINEISTON ANALYYSI	24
6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	28
6.1 Tutkimuksen löydökset ja rajoitteet	28
6.2 Jatkotutkimusaiheet	29
LÄHDELUETTELO	30
Liite 1. Haastatteluiden kysymykset	33
Liite 2. Haastatteluiden ajankohdat ja kesto	33

1 JOHDANTO

Suorituksen mittaaminen voi yrityksen koon kasvaessa muodostua johdon näkökulmasta epäselväksi kokonaisuudeksi. Vaikka tunnuslukuja osattaisiin yksittäisellä tasolla tulkita perusteellisesti, on johdon käyttämien mittareiden keskinäisiä syy ja seuraus suhteita sekä yhteyttä strategiaan usein tulkittu huonosti (ks. esim. Norrekilt, 2000; Malmi, 2001). On sanomattakin selvää, etteivät toisistaan irralliset tunnusluvut anna riittävää kokonaiskuvaa yrityksen taloudellisesta tilasta. Yhdistelmä irrallisia tunnuslukuja ja mittareita koetaan sekavaksi ja sillä on taipumusta johtaa ristiriitaisiin viesteihin siitä, mitkä ovat yrityksen pohjimmaiset arvot (Kaplan ja Norton, 1996). Ratkaisuksi Kaplan ja Norton esittelivät vuonna 1992 tasapainotetun tulokortin (Balanced Scorecard, BSC). Sen tarkoituksena oli kiinnittää käyttäjänsä huomio pelkän taloudellisen menestyksen lisäksi myös niihin tekijöihin, joiden avulla tuloksen saavuttaminen voitaisiin myös tulevaisuudessa varmistaa.

Suomessa vuonna 2016 toimivia yrityksiä oli 357 000, joista pk-yrityksiä 350 000, eli jopa 98% koko yrityskannasta (Tilastokeskus, 2017a). Pitkällä aikavälillä korkean tuloksentekokyvyn säilyttäminen onkin siksi erityisen tärkeää juuri pk-sektorilla Suomen kaltaisessa pienessä taloudessa. Valitettavasti pitkän aikavälin suoritustason säilyttäminen on yksi suurimmista haasteista pk-sektorilla (Ates et al., 2013). Vaikka pk-yritykset edustavatkin merkittävää osaa myös koko maailman yrityskannasta, ovat BSC:n kehittäjien Kaplanin ja Nortonin lisäksi useat tutkijat keskittyneet pääasiassa suurten organisaatioiden tutkimiseen. Kaplan ja Norton (1996) kyllä ehdottivat BSC:n soveltuvan pk-yrityksille mutta eivät antaneet tarkkaa metodologiaa sen käyttöönotolle. BSC:n käytöstä pienissä- ja keskikokoisissa yrityksissä on yhä selvästi suuria yrityksiä vähemmän tutkimusta, vaikka tutkimuksessa onkin tehty merkittäviä edistysaskelia kuluneen vuosikymmenen aikana (Madsen ja Stenheim, 2014).

BSC on yksi laajimmalle levinneistä johdon työkaluista (Rigby ja Bilodeau, 2017), mutta työkalua käyttävät pääasiassa vain suuret yritykset. Suomessa sijaitsevista pk-yrityksistä vain noin kymmenesosa hyödyntää tasapainotettua tulokorttia (Pasanen, 2011). Tutkijat ovat kritisoineet tulokortin olevan liian joustamaton ja aiheuttavan jäykkyyttä ja byrokratiaa muutoin varsin joustavaan pk-yritykseen (McAdam, 2000), kun taas työkalun puolestapuhujat ovat vakuuttaneet sen tehostavan merkittävästi etenkin strategista suunnitteluprosessia pk-yrityksessä (Andersen et al., 2001). Suorituksen kokonaisvaltainen mittaaminen on koettu useissa pienissä yrityksissä sellaisena asiana, jota niillä ei ole ollut varaa toteuttaa ja jonka toteuttamista on sivuutettu jatkuvasti muilta kiireisiltä asioilta (Hudson et al., 2001).

Kilpaillussa liiketoimintaympäristössä on suositeltavaa, että selviytyäkseen kilpailusta pienten yritysten tulisi määrittää strategiansa selkeäksi ja laatia strategia sellaiseen muotoon jonka toteutumisesta niiden tulisi pystyä mittaamaan (Giannopoulos, et al., 2013). Globaali kilpailu kiristyy ja maailmantalouden kasvussa koettiin pitkää toipumista vuodesta 2008 yhdistettynä velkakriiseihin, jotka ovat tuoneet haasteita etenkin eurooppalaisille valtioille (Biazzo ja Garengo, 2012). Koska pk-yritysten epäonnistumisten määrä on korkea, on siksi tärkeää lisätä tietoisuutta johdon työkalujen käytöstä, sillä työkalut voivat parantaa liiketoimintatapoja ja päätöksentekoprosesseja pk-yrityksissä (Madsen, 2015). Hänen mukaansa sellaisille toimijoille kuten konsulttiyrityksille, ohjelmistojen toimittajille, yliopistoille ja julkisen sektorin toimijoille BSC on jo lähes arkipäiväinen käsite, mutta lisää empiiristä todistusaineistoa ja onnistumisista kertovia tapauksia tarvitaan, jotta kiinnostus BSC:tä kohtaan pk-sektorilla kasvaisi nykyisestä.

1.1 Tutkielman tavoite

Tässä tutkimuksessa selvitetään keskeisiä haasteita joita pk-yritys kohtaa tasapainotetun tulokortin käyttöönotossa. Tulosten perusteella arvioidaan tasapainotetun tulokortin soveltuvuutta pk-yritykseen ja selvitetään haasteiden kriittisyyttä käyttöönoton onnistumiselle. Tutkielma tuo konkreettisesti esiin tulokortin käyttöönottoa koskevat haasteet erään suomalaisen pk-yrityksen tapauksessa jossa yrityksen johto arvioi haasteita omalle käyttöönotolleen. Tutkimus toteutetaan, koska johdon työkalujen käyttöönottoon liittyvien ongelmien tiedostaminen on tärkeä lähtökohta käyttöönoton onnistumiselle. On oletettavaa, että koska BSC:n käyttöaste pk-sektorilla on varsin matala, ovat yritykset joko kokeneet työkalun käyttöönotossa haasteita, eivät ole riittävän tietoisia työkalusta tai eivät ole kokeneet riittävää hyötyä työkalusta. Tutkimuksen toissijainen tarkoitus onkin siten selvittää varsinaisia syitä vähäiselle käyttöasteelle pk-sektorilla selvittämällä BSC:n käyttöönoton haasteita.

1.2 Työn rakenne

Tutkielman seuraavat osiot rakentuvat seuraavalla tavalla. Kappaleen kaksi ensimmäisessä osiossa tutkitaan tasapainotetun tulokortin taustaa ja sisältöä, sekä nykytilaa ja levinneisyyttä. Kappaleen toisessa osiossa puolestaan syvennyttään tutkimaan erityisesti pk-yrityksiä ja niille keskeisiä ominaispiirteitä. Kolmannessa kappaleessa esitetään perusteluja käytetylle tutkimusmetodille ja arvioidaan aineiston keräämisen ja kerätyn aineiston luotettavuutta. Kappaleessa neljä esitellään tutkimuksen löydökset ja kappaleessa viisi analysoidaan aineiston pohjalta havaittujen haasteiden yhteneväisyyksiä ja eroja kirjallisuudessa esiin nousseisiin haasteisiin pk-sektorilla. Viimeisessä kappaleessa tiivistetään yhteenvetona keskeisimmät löydökset tutkimukselle ja toisaalta löydöksiä koskevat rajoitteet sekä ehdotetaan aiheita jatkotutkimukselle.

2 TEORIA- JA KIRJALLISUUSOSUUS

Tämän kappaleen ensimmäisessä osiossa 2.1 esitellään tasapainotettu tulokortti (BSC), sekä tutkitaan sen levinneisyyttä ja käyttöönottoon johtaneita taustoja eri kokoluokan yrityksissä. Kappaleen toinen osio 2.2 puolestaan arvioi tekijöiden kuten yrityskulttuurin, strategisen suunnittelun prosessin ja mittaamisen vaikutusta käyttöönotolle. Kappaleen viimeisessä osiossa 2.3 kootaan kirjallisuudessa tehdyt merkittävät havainnot yhteenvetona. Yleisesti lähteiden käytössä on pyritty mahdollisuuksien mukaan hyödyntämään erityisesti pk-yrityksiä koskevaa kirjallisuutta ja aineistona mahdollisimman tuoreita tutkimuksia.

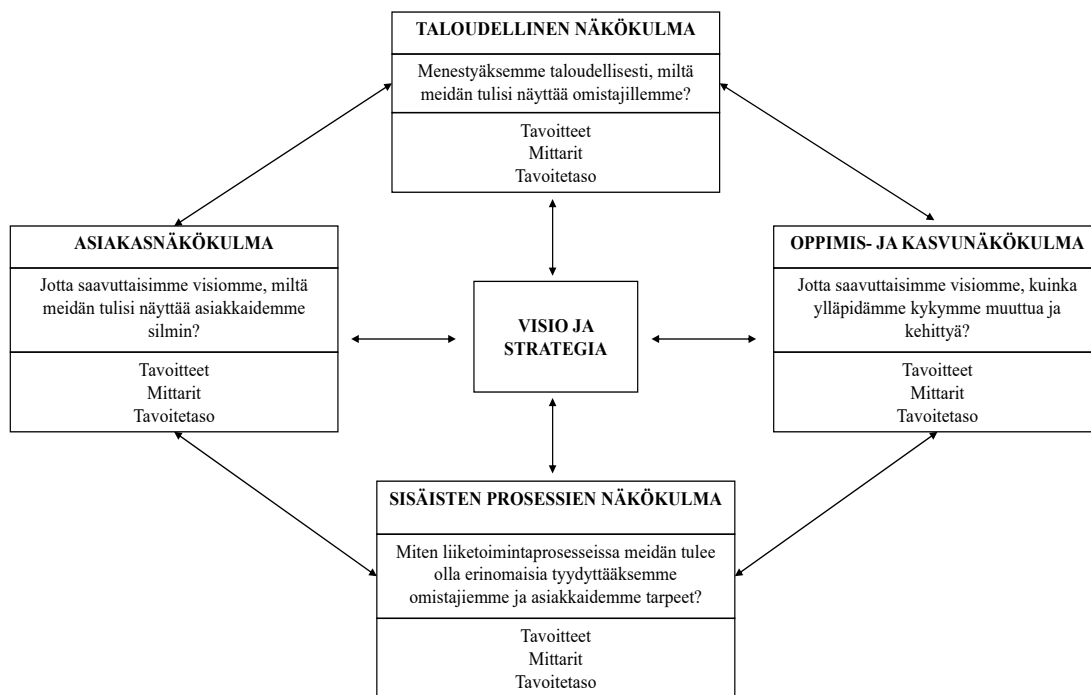
2.1 Tasapainotettu tulokortti (BSC)

Tasapainotettua tulokorttia pidetään akateemisessa tutkimuksessa johdon mittaristoista teoreettisesti sopivimpana menetelmänä ja se onkin pysynyt vuodesta toiseen yhtenä maailman käytetyimmistä johdon työkaluista (Rigby ja Bilodeau, 2017). Tarkastelemalla tulokortin käyttötarkoituksia tämä ei kuitenkaan yllätä. Vaikka BSC:tä voidaan hyödyntää puhtaasti KPI (Key Performance Indicators) -mittaristona, ikään kuin ”ohjaamona” yrityksen toiminnalle, saa Malmin (2001) mukaan tulokortista eniten hyötyjä, kun sitä sovelletaan kokonaisena ohjausjärjestelmänä, jossa se toimii strategian muotoilemisen ja toteuttamisen työkaluna. Malmi toteaaakin, että tulokortin avulla yritys voi rakentaa strategiansa kommunikoitavaan, toteutettavaan ja helpommin ymmärrettävään muotoon.

2.1.1 Tasapainotetun tulokortin rakenne ja esittely

Tasapainotettu tulokortti on strateginen johdon mittaristo, joka pyrkii huomioimaan taloudellisten mittareiden ohella myös muita kuin taloudellisia muuttujia, sekä liittämään mitattavat muuttujat selkeästi yrityksen strategiaan. Tulokortti esiteltiin alkujaan vuonna 1992 KPI -järjestelmänä, mutta selvästi tunnetumpi julkaisu ilmestyi neljä vuotta myöhemmin. Tuolloin Kaplan ja Norton kaupallistivat sen strategisena johdon työkaluna, jolla voidaan muuntaa yrityksen strategiset tavoitteet selkeäksi ja johdonmukaiseksi kokonaisuudeksi.

Tulokortti koostui alkuperäisesti neljästä perspektiivistä, joita olivat taloudellinen näkökulma, asiakasnäkökulma, prosessinäkökulma, sekä oppimisen ja kasvun näkökulma. Onnistuessaan BSC:n luvattiin yhdistelevän taloudellisia ja ei-taloudellisia mittareita heijastaen tasapainoa johtavien ja toissijaisten indikaattoreiden välillä, sekä strategiaan kirjattujen tavoitteiden ja suorituskyvyn mittaamisen välillä (DeBusk ja Crabtree, 2006). Onnistuakseen tulokortin tulee sisällyttää rakenteellinen syy-seurausketju neljän eri näkökulman välillä tasapainossa. (Kaplan ja Norton, 1996) Klassinen syy-seurausketju puolestaan rakentuu organisaation oppimisesta, kulkien sisäisten prosessien ja asiakasnäkökulman kautta kohti taloudellisia tunnuslukuja.



Kuva 1 Tasapainotettu tulokortti eli Balanced Scorecard (Kaplan ja Norton, 1996, 9)

Tutkijat ovat myös kritisoineet BSC:n rakennetta. Norreklit (2000) arvosteli BSC:n yhdistettävyyttä strategiaan, sillä se ei ota kantaa kilpailijoihin tai niihin tekijöihin, jotka saattavat vaarantaa yrityksen strategian. Todellisuudessa tulokortti pohjautuu vahvasti yrityksen laadukkaaseen strategiseen suunnitteluprosessiin. Toisaalta (Giannopoulos et al., 2013) nostivat esiin mittariston ongelman näkökulmien aikaviiveessä, joka syntyy perspektiivien eri aikaisista muutoksista. Jyrkimmin BSC:n soveltuvuutta pk-yritysten käyttöön on vastustanut McAdamin (2000), sillä hänen mukaansa pk-yrityksiltä puuttuu aivan liian usein pitkän aikavälin strateginen visio, jonka pohjalta koko BSC-työkalu tulisi rakentaa.

2.1.2 BSC:n levinneisyys ja käyttö

Pasanen (2011) tutki 143 valmistus- ja palvelusektorilla toimivan pk-yrityksen strategisen johtamisen työkalujen käyttöä. Tutkimuksissa havaittiin, että vähiten eri johdon työkaluista käytettiin virtuaalitiimejä ja BSC:tä, kun taas suosituimmat johdon työkalut olivat strateginen suunnittelu, SWOT-analyysi, missio ja visio, joita käytettiin parhaimmillaan 75 prosentissa vastanneista yrityksistä. Yksi merkittävä havainto oli, että johdon työkalujen käytössä oli eroja valmistus- ja palvelusektoreiden välillä. Palvelualalla tasapainotettua tulokorttia käyttivät 13% vastanneista yrityksistä, kun taas valmistusalalla käyttöaste oli vain 2%. Lukemat ovatkin selvästi alempia kuin suurten yritysten osalta, sillä BSC on pitkään ollut suurissa yrityksissä yksi maailman eniten käytettyjä johdon työkaluja (Rigby ja Bilodeau, 2017). Yksi syy saattaisi olla, että pienempiä yrityksiä koskeva tutkimus on edelleen kypsyssä, mikä osaltaan viivästyttää

pk-yritysten kiinnostusta tulokorttia kohtaan. Positiivisiksi koettuja lopputuloksia ja todisteita työkalun hyödyllisyydestä pk-sektorille tarvitaankin yhä lisää (ks. esim. Machado, 2013; Giannopoulos et al., 2013).

Vaikka BSC:n suosion huippuvuodet ovat jo takana suurten yritysten osalta, on havaittu, että Euroopan, Lähi-idän ja Afrikan alueella suurten yritysten yritysjohtajista edelleen jopa 44% käyttävät BSC:tä (Rigby ja Bilodeau, 2015). Tutkimuksissa on kuluneena vuosikymmenenä pyritty löytämään, mistä ero kiinnostuksessa BSC-työkalua kohtaan eri kokoluokan yrityksissä johtuu. Todellisuudessa tutkimuksista vain pieni osa on toteutettu pk-yrityksissä, joten varsinaisten johtopäätösten tekeminen aineiston pohjalta on edelleen haastavaa. Tutkimus on kuitenkin kasvussa ja nykyistä lisääntyvää tutkimuksen määrää työkalun soveltuvuudesta pk-sektorille tutkimusten ollessa yhä nykyisessä kypsymättömässä tilassaan voidaan pitää eräänlaisena tunnisteena BSC:n käyttöönoton yleistymistä edistävänä tekijänä. (Taticchi et al., 2010)

Tasapainotettua tulokorttia on käytetty Suomessa yritysten lisäksi suomalaisissa pienissä kunnissa. Kunnat ovat käyttäneet BSC:tä usein merkittävästikin suuremmalla suosiolla ja toisaalta olleet selkeästi tyytyväisempiä sen toimintaan, kuin mitä pk-yritykset ovat tulokortista kommentoineet. Rautiainen (2009) tutki tulokortin käyttöä 199 suomalaisissa kunnassa, joista valtaosa oli alle 5000 asukkaan pieniä kuntia. Kunnista jopa 30% hyönsivät tasapainotettua tulokorttia suorituksen mittaamisen työkaluna. Tämä onkin merkittävästi pienen kokoluokan yrityksiä suurempi luku suhteellisena osuutena käyttäjistä kyseisellä sektorilla. BSC koettiin yleisesti sekä hyödylliseksi, että pieneen kuntaan hyvin sopivana.

2.1.3 Käyttöönottoon johtaneita tekijöitä

Suomessa tietoa tarjoavien toimijoiden aktiivisuus ollut erittäin tärkeässä roolissa BSC:n käyttöönottoon johtavassa tiedonannossa (Malmi, 2001). Tietoisuutta BSC:n olemassaolosta ja hyödyistä ovat lisänneet ainakin sellaiset toimijat, kuten konsulttiyritykset, ohjelmistojen toimittajat, yliopistot, sekä julkisen sektorin toimijat (Madsen, 2015). Erityisesti konsultit ovatkin edistäneet BSC:n käyttöönottoa markkinoimalla sitä aktiivisesti, mutta ulkoinen palveluntoimittaja ei välttämättä ymmärrä riittävästi kyseisen yrityksen toimintaa ja kulttuuria ymmärtääkseen parhaat toimintatavat riittävän sitoutumisen aikaan saamiseksi, joten vastuu todellisuudessa käyttöönoton onnistumisesta jää todennäköisesti usein yrityksen johdolle.

Empiiriselle tutkimukselle Suomesta on paikkansa, jotta saataisiin käyttöön tuoreita löydöksiä. Tutkimuksen lisääminen saattaisi tuoda uusia näkemyksiä sellaisten muuttujien, kuten paikallisen kulttuurin, ideologian ja arvojen vaikutuksesta kiinnostukseen hyödyntää johdon

ohjausjärjestelmiä (Ax ja Bjørnenak, 2005). On havaittu, että paikallisilla Corporate Governance käytännöillä on ollut vaikutusta BSC:n käyttöönotolle maakohtaisesti ja sen erilaisille toteuttamistavoille (Johanson, 2013). Toisaalta Hoque (2003) havaitsi yhteyden laatujohtamisen ja BSC:n käyttöönoton välillä ja kuvailee laatujohtamisen kehittyvän pitkälti parhaiden alan käytäntöjen sisällyttämisestä toimintaan. Hänen mukaansa BSC:n käyttöönotto johtui usein kilpailijoiden toiminnan seurannasta, yksilöiden kontrolloimisesta ja tarpeesta mitata laatujohtamisen avulla toteutettujen käytäntöjen menestymistä. Hän on lisäksi päättellyt laatujohtamisen käyttämisestä seuranneen varsin usein joko tasapainotetun tulokortin tai vastaavan kaltaisen mittariston käyttöönotto yrityksessä myöhemmässä elinkaaren vaiheessa.

Koska suomalaisia pk-yrityksistä käsitteleviä tutkimuksia tasapainotetun tulokortin käyttöönottoon johtaneista tekijöistä ei ole selvitetty tarkemmin, on lähimpää aihetta tutkinut Rautiainen (2009), joka tutki suomalaisia kuntia. Kuntien kiinnostus tulokorttia kohtaan johtui usein naapurikuntien tai paikallisten yritysten esimerkistä, alan kirjallisuudesta, konsulttien suosituksista tai puhtaasti halukkuudesta kokeilla jotain uutta. Kasvavissa kunnissa oli suurempi halukkuus tai resursseja kokeilla uusia tapoja. Sama ilmiö saattaa mahdollisesti koskea kasvavia Pk-yrityksiä, sillä taloudellisten resurssien kasvaessa voi yritysjohdolle muodostua korostunutta itseluottamusta ja tarvetta todistaa omistajille ja sidosryhmille hänen kyvykkyytensä johtaa yhä laajentuvaa organisaatiota.

Vähävaraisissa kunnissa korostui institutionaalisen painostuksen merkitys tulokortin käyttöönotolle. (Rautiainen, 2009) Myös pk-yrityksissä ja etenkin vahvoissa kasvuyrityksissä voidaan kokea instituutionaalista painetta, kun niiden on pyrittävä muuntautumaan vastaamaan suurempien yritysten rakenteita (Taticchi et al., 2010). Tällainen tilanne saattaisi tulla vastaan esimerkiksi silloin, kun yrityksessä valmistaudutaan mahdollisiin sulautumisiin fuusioitumisten ja yritysostojen kautta. Erityisesti tilanteet, joissa yritys valmistellaan sulautumiseen esimerkiksi kokoluokaltaan suurempaan yritykseen voisi ajaa pk-yrityksiä käyttöönottamaan vastaavia käytäntöjä ja toimintatapoja, joita on jo valmiiksi olemassa kooltaan suuremmissa yrityksissä.

2.2 Pk-yritysten ominaispiirteet

Pieniksi ja keskisuuriksi yrityksiksi, eli (PK) yrityksiksi luokitellaan ne kirjanpitovelvolliset, joiden palveluksessa on vähemmän kuin 250 ja joiden liikevaihto on enintään 40,0 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma enintään 20,0 miljoonaa euroa. Suomen kirjanpitolain (1620/2015) mukaan vähintään kahden ehdon ylittyessä sekä päättyneellä, että välittömästi edeltäneellä tilikaudella yritys lasketaan suureksi yritykseksi. Monet pk-yrityksistä aloittavat

yhden henkilön yrityksenä tai pienenä perheyriksenä, jolloin hyvin usein perustajat myös jäävät yritykseen pitkäksi aikaa joko hallitukseen tai toimitusjohtajaksi. Yrityssektorin henkilöstöstä nykyisin jopa 37 prosenttia työskentelee tämän kaltaisissa perheyriksissä (Tilastokeskus, 2017b).

2.2.1 Rakenteellisia haasteita pk-yritykselle

Pk-yritykset ovat joustavampia ja kykenevämpiä reagoimaan nopeasti, prosessit ovat lyhyitä vähemmän strukturoituja, päätöksenteko pohjautuu läheisesti omistajien suhteeseen johdon kanssa, sekä oppiminen tapahtuu pääosin tekemisen kautta (Garengo et al., 2005). Merkittävä päätöksenteko tapahtuu usein pienissä piireissä omistajaohjaukseen läheisesti sitoutuen. Yhdistelemällä useita alan tutkimusta käsittelevää teosta, Madsen (2015) kokosi tyypillisimmät ominaispiirteet yrityksille seuraaviin kategorioihin:

	Pienet ja keskisuuret yritykset	Suuret yritykset
Omistajan rooli	Omistaja – johtaja Läheinen yhteys henkilöstöön	Rajoitettu rooli Vähäinen yhteys henkilöstöön
Johtamisprosessi	Tuttavallinen ja henkilökohtainen	Muodollinen ja yleisluonteinen
Strategiaprosessi	Epävirallinen ja vakiintumaton	Muodollinen ja strukturoitu
Mentaliteetti	Herkästi ja nopeasti reagoiva	Ehkäisevä ja ennakoiva
Orientaatio	Lyhytkatseinen (selviytyminen)	Katse pitkällä tähtäimellä
Organisaation rakenne	Laakea ja joustava	Korkea ja byrokraattinen
Resurssien saatavuus	Resurssirajoituksia ja aikarajoitteet, mm. talous- ja henkilöstöresurssit	Organisaatiotason slack

Taulukko 1: Tyypilliset ominaispiirteet pk-yrityksille ja suurille yrityksille (Madsen, 2015)

Johtamisprosessi

Madsen (2015) toteaa yllä esitellyn taulukon mukaisesti pk-yritysten käyttävän melko harvoin virallisia johtamisprosesseja, mikä johtuu usein resurssirajoitteista. Organisaatorakenteet ovat matalia, sillä johtajan on usein osallistuttava joustavasti ajankohtaisiin juokseviin asioihin. Grayn ja Mabeyn (2005) mukaan tämä rajoittaa sekä johtajan mahdollisuuksia, että aikaa kehittää omaa toimintaansa johtajana, jonka seurauksena he saattavat olla haluttomia näkemään omia heikkouksiaan. Tulokortti vaatii onnistuakseen yrityksen johdolta riittävän sitoutumisen, sekä yrityksen henkilöstön sitoutumisen järjestelmään (Ukko et al., 2007).

Riittävä sitoutuminen järjestelmään voitaisiinkin nähdä haasteena käyttöönottoprosessin onnistumiselle, jos yrityksen johto pystyy sitoutumaan työkalun toteuttamiseen riittävässä määrin ja toisaalta sitouttamaan henkilöstön uudenlaisen toimintatavan toteuttamiselle. Osalta johtajista on havaittu puuttuvan tärkeitä johtamistaitoja, eivätkä he pääsääntöisesti tuota kannattavia suunnitelmia ja tarkkoja taloudellisia ennusteita, koska heillä on vähemmän pätevyyttä rooliin (Fuller-Love, 2006). Toisaalta itse toimintaympäristö on usein helpommin ymmärrettävissä ja kontrolloitavissa.

Strategiaprosessi

Madsen (2015) kuvailee pk-yrityksen strategiaprosessia epäviralliseksi ja vakiintumattomaksi. Romphon (2011) mukaan erityisesti strategian jatkuvan muuttaminen vaikuttaa olevan pohjimmaisia syistä strategian ja siihen pohjautuvan BSC-työkalun epäonnistumiselle. Sisäinen toiminta on hallittavissa pienillä ryhmillä, mutta seurauksena strategiset suunnitelmat pyrkivät usein lähinnä lyhyen aikavälin tavoitteiden saavuttamiseen (Ates et al., 2013). Toisaalta Taylorin ja Taylorin (2014) empiirinen tutkimus ei havainnut juurikaan eroavaisuuksia suurten ja pienten organisaatioiden strategisessa suunnittelussa. Tutkimus olikin varsin yllättävä, sillä havainto on vastakkain yleistä näkemystä kohtaan ja sitä, miten kirjallisuudessa yleensäkin kuvaillaan pk-yritysten strategiaprosessia. Useimmiten tutkimuksissa todetaankin, että jatkuva liikehdintä lyhyen aikavälin tavoitteissa tekee pitkän aikavälin suunnittelusta ongelmallista ja aiheuttaa epätietoisuutta omistajien ja henkilöstön keskuudessa yrityksen suunnasta.

Strategialla on mahdollista vaikuttaa siihen, ettei henkilöstö käytä aikaansa asioihin, joita organisaatio ei halua heidän tekevän tai epäonnistuvat sellaisissa asioissa, mitä heidän tulisi tehdä (Merchant ja Van der Stede, 2007). Tämä kuitenkin vaatii sen, että strategia muotoillaan ja kommunikoidaan tarpeeksi selkeäksi, jotta myös sellaiset henkilöt, jotka eivät ole osallistuneet strategiseen suunnitteluun voivat ymmärtää ja sisäistää sen, mihin suuntaan yritystä todellisuudessa halutaan viedä. Tehokas johto onkin kiistatta kriittisimpiä tekijöitä yrityksen suorituskyvylle, sillä yrityksen johto on keskeisessä asemassa yrityksen strategian määrittelyssä (Pasanen, 2011). Strategian merkityksellisyys toiminnalle voi kuitenkin helposti jäädä kadoksiin muuttuvassa liiketoimintaympäristössä. Jos silti voitaisiin luottaa, että kaikki työntekijät tekevät aina sellaisia asioita, mitkä ovat parasta organisaatiolle, ei johdon ohjausjärjestelmille olisi koskaan syntynyt tarvetta. Pasanen ehdottaakin, että vaikka strategiaprosessi on kiistatta merkityksellinen, tulisi pk-sektorilla kiinnittää nykyistä enemmän huomiota erityisesti valintoihin strategisen johdon työkaluissa ja tekniikoissa.

Resurssien saatavuus

Madsenin (2015) mukaan pk-yrityksillä on tyypillisesti vähemmän taloudellisia ja muita resursseja, sekä henkilöstöä. Rajallisista resursseista muodostuu helposti kokonaisuus, jossa vastuu etenkin tuloksen mittaamisesta voi jäädä epäselväksi henkilölle, joka ei osallistu strategiseen suunnitteluun. Henkilöstöresurssien ja osaamisen riittämättömyys onkin usein taloudellisia syitä merkityksellisempi rajoittava tekijä uusien toimintamallien hyödyntämiselle (Fernandes et al., 2006). Henkilöstöresurssien riittämättömyydestä voi puolestaan varsin helposti puhtaasti taloudellisten suorituskyvyn mittareiden seuraaminen (Giannopoulos, 2013). Vain numeerisiin mittareihin luottaminen ajaa helposti yrityksen harhaan, sillä välitöntä yhteyttä strategiaan on äärimmäisen vaikea tulkita jatkuvasti hyvin tuloksin. Toisaalta verrattaessa johtajien ja henkilöstön osaamista ja ajankäyttöä, vaikuttaisi etenkin ajan puute olleen suurempi este tasapainotetun tuloskortin käyttöönotolle (Madsen ja Stenheim, 2014).

2.2.2 Haasteet yrityskulttuurissa ja niiden tunnistaminen

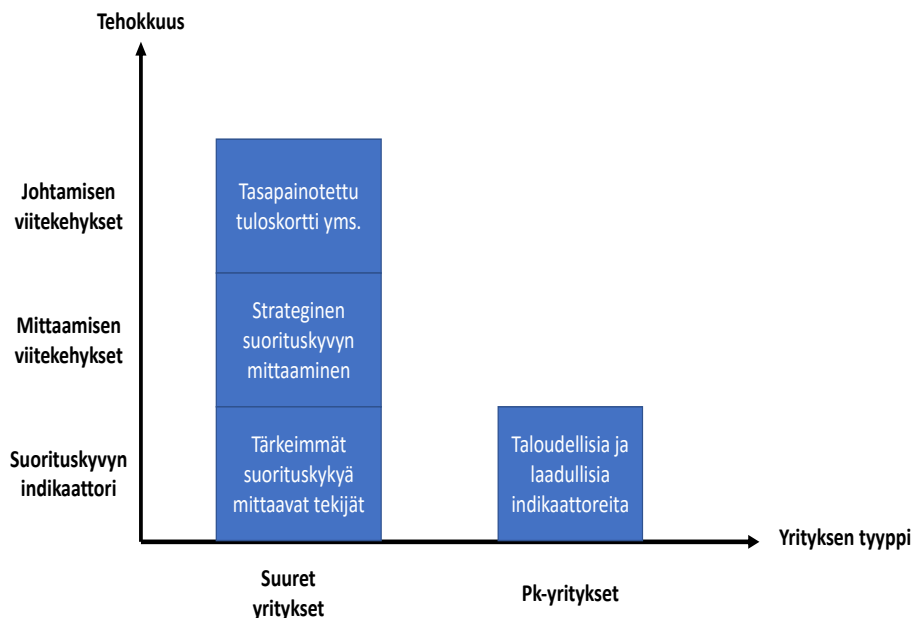
Yrityskulttuurilla on vuosikymmenien ajan tunnustettu olevan merkittävä vaikutus johdon laskentatoimen innovaatioiden käyttöönoton onnistumiselle. Erityisesti tämä korostuu pk-sektorilla, jonka yritykset ovat henkilöstöltään, kulttuuriltaan ja liiketoiminnaltaan vaihtelevia. Yritysten vaihtelevasta olemuksesta huolimatta Sjögren et al. (2014) havaitsivat, että erilaisten johdon laskentatoimen menetelmien asema on pk-yrityksissä pääsääntöisesti vakiintunut ja johdon laskentatoimen työkaluja hyödynnetäänkin niissä varsin monipuolisesti.

Ax ja Greve (2017) korostavat, ettei toiminnanohjausjärjestelmää tule vastoin organisaation jäsenten sisäistämiä arvoja pyrkiä pakottamaan soveltumattomalle organisaatiolle, sillä muutokset johtamisen käytännöissä, jotka ovat ristiriidassa olemassa olevien arvojen ja uskomusten kanssa aiheuttavat todennäköisesti laajaa vastustusta organisaation jäsenissä. Motivaatio uusien järjestelmien käyttöönotolle riippuukin heidän mukaansa erityisesti siitä, soveltuuko uusi innovaatio kyseisen organisaation kulttuuriin. Budjettiin sitoutuneet organisaatiot saattaisivat puoltaa toiminnanohjauksen järjestelmien käyttöönottoa, jos esimerkiksi budjetointi koetaan jo valmiiksi relevanttina talousohjauksen välineenä. Granlund ja Taipaleenmäki (2005) havaitsivat ilmiön tutkimuksissaan Suomessa, sillä kokonaisvaltaisen budjetointijärjestelmän havaittiin olevan merkityksellinen etenkin kasvuvaiheen yrityksille siksi, että yritysten myöhemmissä elinkaaren vaiheissa havaittiin varsinaisten johdon ohjausjärjestelmien yleistyvän oleellisesti.

Koska tuloskortissa painotetaan mittareiden syy-seuraussuhdetta, on sen käyttöönoton havaittu olevan tilastojen valossa todennäköisempää sellaisessa yrityksessä, jossa datan hyödyntäminen koetaan tärkeäksi päätöksenteossa verrattuna sellaiseen yritykseen, jossa

hiljainen tietoa koetaan arvokkaammaksi (Ax ja Greve, 2017). Vaikka itse käyttöönotto on tulkittu todennäköisemmäksi kyseisissä yrityksissä, on niissä kuitenkin havaittu yrityskulttuurilla olevan merkittäviä strategista yhteyttä heikentäviä ominaisuuksia. Kasurinen (2002) havaitsi, että koska eräässä insinööriyrityksessä mittaaminen koettiin varsin luonnollisena osana toimintaa, painotettiin yrityksessä BSC:tä lähinnä työkaluna yhdistää taloudellisia ja ei-taloudellisia mittareita KPI-mittariston tapaan. Tästä puolestaan seurasi mittareiden heikko yhteys yrityksen strategiaan ja matala sitominen, vaikka yritys itse oli muotoillut strategiaan sitomisen ja sen tehokkaan kommunikoinnin yhtenä tavoitteenaan käyttöönottovaiheen aikana.

2.2.3 Suorituksen mittaaminen pk-yrityksissä



Kuva 2: Suorituskyvyn mittaamisen kehittymistaso yrityksen kokoluokan mukaisesti Taticchi et al. (2010).

Taticchi et al. (2010) havaitsivat yllä esitetyn taulukon mukaisesti, että erilaisten mittaamisen ja johtamisen viitekehysten havaittiin yleistyvän yrityksissä myöhemmissä kasvun vaiheissa. Toisaalta he myös toteavat, että pk-yritysten mittaamisen- ja johtamisen viitekehysä koskeva tutkimus on epäkypsässä tilassa ja useat mallit, joita kirjallisuudessa on esitetty erityisesti pienille yrityksille epäonnistuvat varsin usein. Suorituksen mittaamista käsittelevä kirjallisuus pk-yritysten osalta onkin jakaantunut selvästi kahteen kategoriaan. Ensimmäisen suuntauksen pyrkimyksenä on ollut kehittää viitekehysä ainoastaan pienille yrityksille. Toinen ja suositumpi suuntaus on käsitellyt alkujaan suurille yrityksille tarkoitettujen mallien, kuten BSC:n soveltamista pk-yrityksille.

Ensimmäinen suuntaus on tuonut vain muutamia ja käytännössä huonosti toimiviksi havaittuja malleja, kun taas toisessa suuntauksessa on viime vuosikymmenenä tehty merkittäviä edistysaskelia. Vaikka suorituksen mittaamista ja strategisen suunnittelun merkitystä pk-yrityksille on kyseenalaistettu perustellen niiden aiheuttavan vain ristiriitaisen, monimutkaisen ja virallisen kokonaisuuden tyypilliseen yksinkertaiseen, epäviralliseen ja joustavaan organisaatioon (Russo ja Martins, 2005), on tulokorttia jo käytetty onnistuneesti johtamisen- ja mittaamisen viitekehyksenä pienissäkin yrityksissä ja saadut tulokset ovat osoittautuneet yllättävän positiivisiksi (ks. esim. Fernandes et al., 2006; Taylor ja Taylor, 2014).

Tärkeysjärjestys	Pk-yritykset	Suuret yritykset
1	Strategian toimeenpano	Organisaation oppiminen
2	Strategian muodostaminen	Strategian muodostaminen
3	Ylimmän johdon johtamistaidot	Tuki IT-järjestelmistä
4	Tuki IT-järjestelmistä	Strategian toimeenpano
5	Laatujohtamisen kulttuuri	Laatujohtamisen kulttuuri
6	Organisaation oppiminen	Ylimmän johdon johtajuus

Taulukko 2: Kuuden merkittävän tekijän vaikutus kuhunkin yritysotokseen kokoluokittain (Taylor ja Taylor 2014)

Taylor ja Taylor (2014) kokosivat yhteen kuusi merkittävintä tekijää, joilla on akateemisessa tutkimuksessa todettu statistinen merkitys suorituksen kokonaisvaltaisen mittaamisen onnistumiselle ja jaottelivat tutkimuksen tulokset pk-yrityksiin ja suuriin yrityksiin. Mittaaminen on usein vaatinut yrityksiltä taustalleen kaikkia kuutta tekijää onnistuakseen, mutta tutkimuksessa havaittiin eräiden tekijöistä olevan toisia merkittävämpiä etenkin pk-yritykselle. Havaittiin, että strategiatyö toimii vahvimmin sen taustalla, onnistuiko suorituksen mittaamisen järjestelmien käyttöönotto. Kokonaisvaltaisen suorituksen mittaamisjärjestelmän käyttöönoton onnistuminen edellyttääkin yritykseltä paljon muutakin kuin laadukasta strategiatyötä. Hudsonin et al. (2001) mukaan suorituksen mittaaminen on koettu useimmiten monissa pk-yrityksissä sellaisena asiana, jota niillä ei ole varaa tai osaamista toteuttaa.

Pk-yritykselle haasteellista on asiaankuuluvien mittareiden, sekä strategisten ja operatiivisten käytäntöjen asianmukainen ja tasapainoinen käyttö päätöksenteon tukena (Ates et al., 2013). Ajatusta tukevat Kraus ja Lind (2010), jotka havaitsivat tulosityksikkökohtaisen suorituksen arvioinnin taloudellisten ja ei-taloudellisten mittareiden pohjalta voineen edelleen olla liian monimutkainen tehtävä pienelle yritykselle. Oman suorituksen mittaaminen ja strategian määrittelyprosessin niin, että sen toteutumista pystytään myös mittaamaan, on pk-yrityksissä tärkeää, ellei aivan välttämätöntä nykyisessä kiristyneessä kilpailuympäristössä organisaation selviytymisen kannalta (Giannopoulos et al., 2013). Kovinkaan helposti tämä ei kuitenkaan pieneltä yritykseltä onnistu. Kuten yllä esitellyissä empiirisissä tutkimuksissa todettiin, vaatii

onnistunut suorituksen mittaamisen järjestelmän käyttöönotto monipuolisesti tukea erilaisista tekijöistä taustalleen.

Kraus ja Lind (2010) ovat havainneet ylimmällä johdolla puutteellista osaamista ja siitä seurannutta uskomusta siitä, että taloudelliset mittarit ovat riittäviä pienen yrityksen toiminnanohjaukseen. Tämä puolestaan on rajannut kiinnostusta pk-yrityksissä kehittää suorituksen mittaamista koskemaan muita osa-alueita. Suorituksen mittaamisessa onkin käytännön toteutuksessa havaittu selkeitä eroja suurten- ja pk-yritysten välillä. Pienemmät yritykset keskittyvät pääsääntöisesti operatiivisen ja taloudellisen suorituksen mittaamiseen sivuuttaen varsin usein muita osa-alueita (Hudson et al., 2001), kun taas suuremmat yritykset käyttävät moniulotteisempia ja integroituja mittausjärjestelmiä, jotka yhdistelevät taloudellisen mittaamisen lisäksi myös muuta tietoa (Madsen, 2015). Erot ovat ymmärrettävissä ottaen huomioon rajalliset resurssit pk-yrityksissä erityisesti talous- ja henkilöstöresurssien osalta, jolloin aika tai kyvykkyys eivät välttämättä yksinkertaisesti ole riittäviä.

2.3 Teorian yhteenveto

Kirjallisuudessa esiin nousseiden teorioiden valossa voidaan kootusti argumentoida, että osalta pk-yritysten johtajista puuttuu tärkeitä johtamistaitoja ja pätevyyttä rooliin, jonka seurauksena johdon työkaluja käytetään vain vähän. Myös tietoisuudessa tulokortista voi olla puutteita. Virallisia johtamisprosesseja käytetään rajallisista resursseista johtuen harvoin, koska ympäristön voidaan kokea muutenkin olevan suhteellisen helposti hallittavissa. Erilaisia johdon viitekehyksiä tai toiminnanohjausjärjestelmiä ei kuitenkaan tule vastoin organisaation jäsenten sisäistämiä arvoja pyrkiä pakottamaan sellaiseen soveltumattomaan organisaatioon.

Suorituksen mittaamisen osaamisen suhteen näkemykset tutkijoiden mielipiteissä vaihtelevat, mikä selittyy mahdollisesti pk-yritysten erilaisilla taustoilla ja yritysten eri elinkaaren vaiheilla. Osassa pidempään toimineissa yrityksissä voi mahdollisesti olla muita pidemmälle kehittyneitä suorituksen mittaamisen järjestelmiä, koska niillä on ollut kasvaneita resursseja kokeilla uusia menetelmiä, tai toisaalta tavoitteena on saattanut olla yhtenäistäminen etenkin suurempien yritysten kanssa valmisteluissa yritysfuusioita varten. Strategiset suunnitelmat pyrkivät pk-sektorilla lähinnä lyhyen aikavälin tavoitteiden saavuttamiseen ja selviytymiseen kilpaillussa toimintaympäristössä. Tehokas johto koetaan kriittisimpänä tekijänä yrityksen suorituskyvylle, sillä yrityksen johto on keskeisessä asemassa strategian määrittelyssä yrityksessä.

3 TUTKIMUSMENETELMÄ JA AINEISTO

Tämä kappale kuvaa aineiston keräämisen prosessia ja niitä metodeja, joiden perusteella tietoa on tämän tutkimuksen empiirisessä osiossa analysoitu. Ensimmäisessä osiossa 3.1 esitellään käytetty tutkimusmenetelmä. Toisessa osiossa 3.2 puolestaan esitellään tapa, jolla aineistoa on kerätty ja arvioidaan aineiston keräämisen ja lähteiden luotettavuutta. Viimeisessä kappaleessa 3.3 esitellään tutkimusaineistona toiminut kohdeyritys pääpiirteittäin.

3.1 Tutkimusmenetelmä

Tämä tutkimus toteutetaan laadullisena case-tutkimuksena, jonka tavoitteena on selvittää keskeisiä haasteita tasapainotetun tulokortin käyttöönotolle pk-yrityksessä. Laadullinen tutkimus valittiin, sillä tutkimuksen lähdeaineistoksi on valikoitunut hyvin aiheen tutkimukselle soveltuva yritys, jonka avulla on mahdollista tuoda esiin myös sellaisia yksityiskohtia, joita ei välttämättä ole vielä aiemmissa tutkimuksissa havaittu. Vaivio (2008) toteaa kvalitatiivisen tutkimuksen lisäävän ymmärrystämme erityisesti siitä, miten johdon laskentatoimi toimii eri organisaatioissa, kunhan se on teoreettisesti riittävä, kohdennettu, intensiivinen, hyvin dokumentoitu ja uskottava analyysi. Tutkimuksessa syvennyttäänkin hyvin yksityiskohtaisesti tutkimukseen yhteen aineistoksi valittuun case-tapaukseen.

On havaittu, että riittävän syvällinen ymmärrys johdon laskentatoimen työkalujen käytöstä käytännössä toteutuu parhaiten case-tutkimuksena (ks. esim. Scapens 1990; Vaivio 2008). Case-tutkimus määritellään strategiana tutkimukselle, joka keskittyy dynamiikan ymmärtämiseen yksittäisessä tapauksessa (Eisenhardt, 1989). Tarkoituksena onkin tehdä löydöksiä tulokorttia käsittelevästä kirjallisuudesta ja tutkia niiden sovellettavuutta yksittäiseen pieneen suomalaiseen yritykseen, joka suunnittelee nyt kertaalleen jo kokeillun tasapainotetun tulokortin uudelleen käyttöönottoa johdon ohjausjärjestelmänä.

Aineistoa hankintaan monipuolisesti ja tutkimus vaatii keskeisen ymmärryksen organisaation toiminnasta, jotta asiayhteydet ja organisaation toimijoiden, sekä haastateltujen keskeiset suhteet tulevat oikein ymmärretyiksi. Toisaalta case-tutkimus voi lisätä kokonaisvaltaista ymmärrystämme tutkimustuloksista ja auttaa selittämään epäsäännöllisyyksiä ja vaikeasti selitettäviä ilmiöitä, joita empiirisissä tutkimuksissa saattaa esiintyä (Modell, 2005). Pohjimmainen teoria BSC:n käytöstä syntyy kirjallisuudessa mutta lisätutkimukselle case-tutkimuksen muodossa on ehdottomasti tarve, sillä empiiriset havainnot eivät ole kyenneet selittämään syitä eroavaisuuksille BSC:n käytössä suurten ja pk-yritysten välillä.

Tutkimus toteutetaan exploratiivisena eli tutkivana, mikä käytännössä tarkoittaa uusien näkemysten löytämistä ilmiöstä tutkimalla mitä on tapahtumassa yrityksessä, sekä siihen

tukeutuvilla kysymyksillä kohdeyrityksessä, jotta ilmiöitä voidaan arvioida uudessa valossa (Saunders et al., 2007). He toteavat sen olevan lisäksi erityisen hyödyllinen sellaisissa tapauksissa, joissa halutaan selventää ymmärrystä tietyistä ongelmista joita yritys toiminnassaan kohtaa. Tässä tutkimuksessa valittiin exploratiivinen toteutustapa, sillä tutkimuksessa esiin nousevat haasteet saattoivat olla tutkijalle ennalta tiedostamattomia. Tarve aiheen tutkimukselle on todettu useaan otteeseen, mutta se on myös pystyttävä vakuuttamaan erittäin vahvoilla argumenteilla ja osoittamaan niiden olevan tärkeitä joko laskentatoimen tutkimuksen kannalta tai käytännön sovelluksina (Lukka ja Kasanen 1995).

Tutkimus toteutetaan abduktiivisena. Abduktiivinen tutkimus tähtää ensisijaisesti lisäämään ymmärrystä ”uudesta” ilmiöstä. On myös käytännössä havaittu, että tapaustutkimukset käyttävät varsin usein abduktiivista tutkimusta (Kovács ja Spens 2005). Abduktiivinen tutkimus aloitetaan ehdottamalla teorioista nostettuja propositioita, joiden pohjalta kausaalisuhteita muuttujien ja BSC:n käyttöönoton välillä tutkitaan tässä tutkimuksessa kvalitatiivisen haastattelututkimuksen kautta. Havaintojen pohjalta ehdotetaan tekijöitä varsinaisten teorioiden rakentamisen pohjaksi, sillä teorian muodostamista yhdellä esimerkkinä toimivalla pk-yrityksellä ei voida pitää realistisena. Jotta tämän tutkimuksen löydökset herättäisivät kiinnostusta myös johdon laskentatoimen tutkimusyhteisön kannalta, on laadullisen case-tutkimuksen kyettävä luomaan jatkuvia linkkejä teorian ja löydösten välillä (Ahrens ja Chapman, 2006). Tämä tutkimus pyrkiikin lisäämään tutkimusyhteisön tietoisuutta case-tutkimuksen muodossa.

3.2 Aineiston kerääminen ja luotettavuus

Tutkielmassa käytetty aineisto on kerätty pääasiassa kahtena haastatteluna eräässä pienessä suomalaisessa yrityksessä. Yrityksen toimitusjohtajaa ja talousjohtajaa haastateltiin erillisissä tilaisuuksissa yrityksen omissa toimitiloissa. Kyseiset henkilöt valikoituivat haastateltaviksi, sillä molemmilla heistä on ymmärrystä pienen yrityksen toiminnasta. Koska tutkimuksen toteutukseksi valittiin exploratiivinen lähestymistapa, on myös haastatteluiden muodoksi valittu semi-strukturoitu rakenne. Sillä annetaan riittävää joustovaraa haastateltaville (Saunders et al., 2007), sillä pohjimmaisena tarkoituksena on selvittää pk-organisaation ominaisuuksia ja koettuja haasteita mahdollisimman laajalti rajaamatta keskustelun kulkua tiukkaan määritellyillä kysymystenasetteluilla.

Haastateltavat henkilöt olivat tärkeässä sosiaalisessa asemassa käyttöönottoa koskevassa päätöksenteossa, jolloin heidän näkemyksillään on huomattava vaikutus päätöksentekoon tulokortin käyttöönotosta. Toisella heillä ilmeni haastattelun edetessä myös merkittävää käytännön osaamista tulokortista. Lähtökohdat huomioon ottaen oli selvää, ettei tutkijalla

ollut mahdollisuuksia saada rajattua kaikkea relevanttia tietoa tarkkaan määriteltyjen kysymysten muotoon, joten myös aikaisemmin tunnistamattomille tekijöille ja uusille näkemyksille oli jätettävä kysymystenasetteluissa joustovaraa.

Haastattelut toteutettiin semi-strukturoidussa muodossa siten, että käsitellyt aihepiirit ja kysymystenasettelut olivat haastateltujen henkilöiden osalta samat, mutta jatkokysymykset toteutettiin keskustelumaisesti. Aiheina käsiteltiin kirjallisuudesta esiin nousseita haasteita ja pyrin tunnistamaan ongelmien oleellisuutta kohdeyrityksen toiminnalle. Haastatteluissa ensimmäisessä osiossa selvitettiin haastateltavien ennakkotietoja BSC-työkalusta ja missä yhteydessä he olivat kyseiseen työkaluun tutustuneet. Tarkoituksena oli selvittää, koetaanko tiedon saanti työkalusta ongelmallisena. Toisessa osiossa selvitin yrityksen soveltuvuutta BSC työkalun käytölle ja syvennyimme aihepiireissä erityisesti teknistä toteutusta, yrityksen muutosvalmiutta, aikarajoitteita ja kommunikointia koskeviin aiheisiin. Haastattelut olivat kestoaltaan 38 ja 41 minuuttia.

Tieteellisen tutkimuksen laatua arvioidaan validiteetin ja reliabiliteetin avulla. (Yin, 2003) Validiteetti tutkii sitä, ovatko löydökset todellakin sitä, mitä ne näyttäisivät olevan ja reliabiliteetti viittaa siihen, missä määrin tietojen keruu tai analyysit tuottavat johdonmukaisia tuloksia (Saunders et al., 2007). Validiteettia tukee se, että molemmat haastatelluista henkilöistä on valittu ja palkattu tehtävänsä ensisijaisesti kyvykkyytensä vuoksi ja lisäksi molemmat ovat toimineet organisaatiossa suhteellisen pitkään, joten heille on oletettavasti muodostunut paras mahdollinen ymmärrys yrityksen toiminnasta. Toimitusjohtaja on myös käyttänyt tasapainotettua tulokorttia aiemmin kahdessa suuressa yrityksessä. Aineiston reliabilitettiin puolestaan on vaikuttanut aineiston triangulointi eli tutkimuksessa on käytetty useampaa eri tiedonkeruumenetelmää tutkimuksen lähdeaineiston keräämisessä. Aineistoa on varsinaisten haastatteluiden ohella analysoitu epävirallisempien keskusteluiden pohjalta yrityksen tiloissa, sekä organisaation sisäistä ja ulkoista materiaalia on mahdollisuuksien mukaan pyritty hyödyntämään tutkimuksen tuloksiin perustuvan analyysin pohjalla.

Haastattelut nauhoitettiin, mikä lisää tutkimuksen validiteettia ja reliabiliteettia, sillä aineistoa oli mahdollista tutkia jälkikäteen useaan kertaan. Toisaalta sillä saattaa olla vaikutusta siihen mitä haastateltavat sanovat, kun he ovat tietoisia siitä, että keskustelu nauhoitetaan (Vaivio, 2008). Haastatelluille tehtiin kuitenkin selväksi keskusteluiden luottamuksellisuus ja ettei aineistoa ei tulla käyttämään muihin tarkoituksiin. Molemmat haastatellut suostuivat aineiston nauhoitukseen. Suurempi haaste tutkimuksen luotettavuudelle on nauhoituksen sijaan se, että riippumattomalle ja yrityksen toiminnan ulkopuoliselle tutkijalle yrityksen liikesalaisuuksien ja sisäisten toimintojen paljastaminen saattoi rajoittaa keskustelussa käytyjä asioita. Henkilöt

olivat toisaalta laajalti vastuussa käsittelemistämme aihepiireistä, joten on oletettavaa, että molemmat olivat haastattelutilanteessa kuitenkin hyvin tietoisia siitä, millaista tietoa heillä on mahdollista jakaa haastattelun yhteydessä vaikuttamatta negatiivisesti omaan organisaatioonsa.

3.3 Kohdeyrityksen esittely

Tutkimuksen kohdeyrityksenä toimi eräs suomalainen perheyritys, joka suunnittelee ja tarjoaa ratkaisuja terveydenhuollon tarpeisiin. Yritys luokitellaan kirjanpitolain mukaan pieneksi yritykseksi. Yritys on kasvanut kuluneiden vuosien aikana varsin kannattavasti, mutta se kokee asemansa turvaamisen osalta tärkeäksi pystyä laajentumaan uusille markkinoille nykyisten toimitustensa ohella. Yrityksessä työskentelee alle 20 henkilöä, jotka toimivat pääasiassa erilaisissa myynnin ja markkinoinnin, tuotehallinnan ja logistiikan, sekä hallinnollisissa tehtävissä.

Yrityksessä on alkujaan käyttöön otettu tasapainotettu tuloskortti jo vuonna 2012, mutta itse työkalun riittävä ja kokonaisvaltainen toimeenpano koettiin tuolloin liian raskaaksi toteuttaa ja siitä luovuttiin. Yrityksen strategiaa on kuitenkin muutettu, jonka seurauksena uudet tavoitteet halutaan viestiä koko organisaatioon. Muutostilanteen yhteydessä yrityksen johto kokeekin, että BSC saattaisi tukea merkittävästi heidän pitkän aikavälin strategisia tavoitteitaan ja niiden tehokasta kommunikointia läpi organisaation.

Vaikka kohdeyrityksellä saattaa olla kiinnostus hyödyntää tätä tutkielmaa omaan käyttöönsä, on tutkimuksessa toteutettujen haastatteluiden ja yrityksen henkilöstön kanssa käytyjen epävirallisten keskusteluiden osalta pyritty objektiivisuuteen. Tutkija on ulkopuolinen ja riippumaton yrityksestä, joten erillisestä pyynnöstä haastateltujen henkilöiden ja kohdeyrityksen nimiä käsitellään tässä luottamuksellisesti. Merkittäviä liikesalaisuuksia tai vastaavaa sisäpiiritietoa ei tämän tutkimuksen yhteydessä esitetä.

4 TUTKIMUSAINEISTON LÖYDÖKSET

Haastatteluiden pohjalta tehdyt löydökset esitellään tässä luvussa. Tutkielman löydökset perustuvat ensisijaisesti kahteen kahdenkeskeiseen haastatteluun pienen perheyriksen toimitusjohtajan ja talousjohtajan kanssa. Toimitusjohtajan kommentteista käytetään lyhennettä ”CEO” ja talousjohtajan kommentteista ”CFO”.

4.1 Tietoisuus tulokortista, soveltuvuus ja maine

Giannopouloksen (2013) mukaan yksi syistä olla käyttämättä BSC:tä pienissä yrityksissä oli, että yrityksissä havaittiin puutteellinen tietoisuus tulokortin toiminnasta ja olemassaolosta. Samalla kun selvitin haastateltavien taustoja, molemmat mainitsivat kuulleensa työkalusta yliopistoista, mikä tukeekin Malmin (2001) havaintoja vastaavien tietoa tarjoavien organisaatioiden tärkeästä roolista tiedon levittämisessä työkalusta Suomessa.

CEO oli aikaisemmissa tehtävissään hyödyntänyt tulokorttia. Tästä johtuen hän ymmärsi kattavasti työkalun keskeisen toimintaperiaatteen ja sen mahdollisuudet ja haasteet organisaatiolle. Myös CFO oli hyvin tietoinen BSC:n toiminnasta, mutta häneltä puuttui kokemus BSC:n käytännön toteutuksesta. Kumpikaan haastatelluista ei kokenut tiedon saamisen olevan haaste työkalun käyttöönottopäätökselle, vaan he kokivat tietoa olevan riittävästi tarjolla heidän tarpeisiinsa esimerkiksi kirjallisuuden ja opinnäytetöiden muodossa.

Pasasen (2011) tutkimuksen mukaan palvelualan yrityksistä vain 12 prosenttia käytti tasapainotettua tulokorttia toiminnanohjauksessaan. Selvittäessäni, olivatko haastatellut tietoisia tulokortin alhaisesta käyttöasteesta pk-sektorilla, ei kumpikaan osannut sanoa tunnistavansa ilmiötä eivätkä he toisaalta muista lukeneensa tilastoja aiheesta. CEO kuvailee näkemystään tulokortin nykytilasta seuraavasti:

CEO: *”BSC:n maine voi olla hieman vanhahtava jo, sillä erilaisia strategisia viitekehyksiä on sen jälkeenkin luotu. Mielestäni yksinkertaisuudessa se on kuitenkin edelleenkin toimiva ratkaisu, vaikka myös muut strategiset viitekehykset voivat olla hyvin toimivia”*

Selvittäessäni haastateltujen arvioita siitä, onko BSC sovellettavissa myös pk-sektorille, mainitsi CEO työkalun soveltuvan hyvin myös pieneen yritykseen. Hän kuitenkin toteaa, että sen käyttö riippuu täysin siitä, miten yritykset soveltavat sitä, sillä se voidaan rakentaa hyvin käytännönläheisesti tai toisaalta hyvin etäiseksi. Myös CFO oli samaa mieltä BSC:n soveltuvuuden suhteen pieneen yritykseen ainakin sen perusteella, mitä hän oli tähän mennessä aiheeseen urallaan ja opinnoissaan perehtynyt.

4.2 Johtamisprosessit ja niiden keskeiset haasteet

Madsenin (2015) mukaan johtamisprosessit ovat tuttavallisia ja henkilökohtaisia pk-yrityksissä. CEO toteaaakin heidän organisaatorakenteensa olevan hyvin matala. He kommunikoivat avoimesti asioista ja käyvät läpi jopa strategisia asioita. Hänen mukaansa halukkuus tasapainotetun tulokortin käyttöönotolle yrityksessä riippuu silti pitkälti siitä, kokeeko hän itse strategisesta suunnittelusta vastaavana henkilönä riittävästi hyötyä tällaisen strategisen viitekehysten toteuttamisesta ja henkilöstön sitouttamisesta suhteessa muihin asioihin, joita hän toteuttaa:

***CEO:** ”Se on oikeastaan yksinomaan mun näpeissä se paljonko minä luotan tähän tasapainotettuun tulokorttiin ja sen hyötyihin ja sen kautta sitouttaa ihmisiä.”*

Kysyessäni olisiko päätöksenteko helpompaa, jos useampi henkilö yrityksessä olisi mukana strategisen suunnittelun toteuttamisessa, hän vastaa myöntävästi. CEO arvioi, että päätöksen tekeminen voisi olla hieman helpompaa myös silloin, jos entistä useampi organisaatiossa ymmärtäisi koko yrityksen strategista viitekehystä paremmin. CFO puolestaan epäröi hyötyä osallistujamäärän laajentamisesta kokouksissa, sillä hän arvelee, etteivät kaikkien yksikköjen edustajat kokisi palaverissa istumista heille lopulta riittävässä määrin tuottavana toimintana.

CFO kertoo toimitusjohtajan olevan hyvin innovatiivinen ja hän haluaa selkeästi tehdä asioita uusilla tavoilla mutta arvelee, että esimerkiksi ajan puute tai vastaava, kuten palaverien sisältö ja niiden kyvykkyydessä luoda laadukasta päätöksentekoa asioiden läpi käymisen sijaan voisivat hidastaa organisaation uudistumiskykyä. Siinä hän näkee mahdollisuuksia kehittää yrityksen sisäisiä toimintatapoja entisestään. Hän toteaaakin, että tulokortti voisi soveltua hyvin tällaiseen tarpeeseen tehostaa palaverien sisältöpitoisuutta ja toisaalta selkeyttää päätöksentekoa.

CEO korostaa, ettei päätöksenteko organisaatiossa tapahdu pelkästään hänen oman halukkuutensa pohjalta, vaan yrityksessä toimii vahva hallitus, jolla on luonnollisesti paljon päätöksentekovaltaa organisaatiossa tapahtuviin asioihin. Hän kertoo, että näin matalassa ja pienessä organisaatiossa on jo valmiiksi monta asiaa, joita on toteutettava kokonaisvaltaisesti. He ovat sitoutuneet jo esimerkiksi laatujärjestelmän mukaiseen toimintatapaan. Laatujärjestelmissä hän havaitsee toisaalta edellytyksenä pitkälti hyvin samanlaisia asioita, kuin mitä hän näkee BSC:ssä. Siksi tarvittavat muutokset tasapainotetun tulokortin käyttöönotolle eivät välttämättä olisi kovinkaan suuria.

4.3 Suorituksen mittaamisen ja strategisen suunnittelun haasteet

Giannopouloksen (2013) mukaan henkilöstöresurssien riittämättömyydestä voi helposti seurata keskittyminen ainoastaan taloudellisen suorituksen mittaamiseen. CFO myöntääkin, että ennen viime vuosina tehtyjä muutoksia yrityksen raportoinnissa, on hänen mielestään keskitytty liikaa taloudellisten muuttujien seuraamiseen. Toisaalta nykyisessä tilanteessa hän kokee, että muidenkin osa-alueiden mittaamisen raportoinnissa on edistytty ja raporteissa on lisäksi alettu pääsemään parempiin osumatarkkuuksiin. Hän arvioi, että suurin osa tarvittavista mittareista olisi kyllä luultavasti johdettavissa tarpeen vaatiessa.

CEO kokee olevansa hyvin tietoinen siitä, millaisia asioita kokonaisvaltainen suorituksen mittaaminen voisi heidän yritykseltään vaatia. CFO ei toisaalta ollut täysin varma siitä, mitä teknisiä valmiuksia suorituksen kokonaisvaltainen mittaaminen voisi vaatia. Molemmat kyseenalaistivat kuitenkin nykyisten järjestelmien riittävyyden tuottaa tarpeellista informaatiota riittävän helposti BSC:n vaatimia mittareita ajatellen. Yritys tavoitteleeekin päivitystä järjestelmiinsä vastaamaan paremmin nykyisiä tarpeitaan, sillä nykyisen järjestelmän ei uskota enää välttämättä olevan riittävä:

CEO: *"Uskon että tulee haasteita. Varmaankin sellaiset asiat, joita ei pystytä numeerisesti mittaamaan, niin sellaisissa asioissa voi olla pitkaisen haastetta. Tämänhetkinen ERP-järjestelmä ei välttämättä tue parhaalla mahdollisella tavalla tiedon analysointia. Uskon silti, että nämäkin haasteet ovat ratkaistavissa."*

CFO: *"Tämän hetkisen järjestelmän kanssa tulee haasteita. Muuten tulee liian raskaaksi ja vaivalloiseksi. Jos taseen ja tuloksen ulkopuolisia lukuja halutaan seurata taloushallinnon näkökulmasta niin saa tehdä paljon töitä ja pyytää jopa yhteistyökumppanin apua, jotta tällaisen raportin voisi saada."*

CFO uskoo, että uusi järjestelmä toisi hänelle hyötyjä, jos sen avulla tietoja olisi helpommin saatavilla järjestelmästä. Hän toivoisi, että järjestelmän käyttäminen olisi pidemmälle automatisoitua. Yksi suurimpia haasteita hänen omassa päivittäisessä työssään talousjohtajana on nykyisen toiminnanohjausjärjestelmän manuaalisuus. Rutiininomaista työtä on hyvin paljon. Hän kokee olleensa kiireinen juuri tästä johtuen, jolloin hänellä ei suoranaisesti ole ollut aikaa oman toimintansa kehittämiseksi. Hän uskoo myös, että toiminnan kehittäminen esimerkiksi BSC:n kautta vähentäisi kokonaistyömäärää selkeämmän raportoinnin avulla, jolloin useissa käydyissä palaverissa sekä laatu, että tehokkuus paranisivat. Edellytyksenä hän toteaa, että järjestelmien tuen on oltava riittävä ja joustavaa, jolloin itse raportointi ei muodostuisi liian raskaaksi kokonaisuudeksi.

Rompho (2011) totesi strategian jatkuvan muuttamisen olevan ongelma pk-sektorilla BSC:n käyttöönotoille. Haastatellut eivät kokeneet strategian jatkuvan muuttamisen pätevän heidän yritykseensä tai vaikuttavan tasapainotetun tuloskortin käyttöönottopäätökseen:

CEO: *"Strategiaa ei muuteta liian usein. Päämäärä pysyy pitkällä aikavälillä selkeänä ja muuttumattomana. Suuressa mittakaavassa strategia pysyy pitkään samana, vaikka lyhyellä tähtäimellä tapahtuu pientä viilausta."*

CFO: *"Mielestäni meillä on aika pitkän tähtäimen suunnitelmat ja miten henkilökunnallekin on tuotu esiin, niin kyllä meillä tietty linja on siinä. Tämä on sen verran pitkään toiminut perheyritys, ettei tämä kauhean ketterästi edes liiku, että kyllä ne on pitkän tähtäimen tavoitteita. Perusbisnes on pysynyt kohta 20 vuotta muuttumattomana."*

4.4 Organisaatiokulttuuri, sitouttaminen ja viestintä

CEO:n mukaan muutoksen läpivienti pienessä organisaatiossa ei ole välttämättä kovin helppoa. Hän näkee tässä yhteydessä BSC:n erityisen hyvänä työkaluna organisaation muutostilanteessa, kun uudet tavoitteet on viestittävä organisaatioon. Ax ja Greve (2017) korostavat kuitenkin, ettei toiminnanohjausjärjestelmää tule vastoin organisaation jäsenten sisäistämiä arvoja pyrkiä pakottamaan soveltumattomaan organisaatioon. He havaitsivat toisaalta soveltumattomissakin organisaatioissa BSC:n käyttöönottoja, mutta pääasiassa ne tapahtuivat vasta tilanteissa, joissa kilpailutilanteen koettiin kiristyneen.

Selvittäessäni yrityskulttuurin merkitystä BSC:n käyttöönotolle, selvisi että henkilöstön kyky vastaanottaa muutoksia vaihtelee. Osa henkilöstöstä koettiin hieman valmiimmiksi sitoutumaan muutokseen kuin sellaiset, jotka ovat tottuneet tapoihin menetellä asioissa. CFO arvioi osan henkilöstöstä vastustavan muutosta tilanteissa, joissa muutos sisältää heille lisää manuaalista työtä. Hänen mukaansa yrityskulttuuri kyllä vaatisi töitä, mutta toisaalta kellään ei taas ole koskaan ollut mitään sitä vastaan, että tietoa yrityksen toiminnasta saataisiin lisää.

CEO: *"BSC koettiin ehkä silloin aikaisemmin liian raskaaksi. Me ehkä lähdettiin liian yksityiskohtaisesti silloin viemään sitä läpi, ettei ihmiset sitten sitoutuneet siihen samalla tavalla... Ihmiset kokivat sen niin että mitä ihmeen paperitöitä pitää tehdä ja miksi tällaista. Henkilöstöllä on iso merkitys miten he vastaanottavat BSC:n."*

CFO: *"Organisaation sitoutuminen on tosi tärkeä siinä mielessä, että jos ei ihmiset sitoudu siihen ja jos ne ei näe sitä tärkeänä niin sitten se voi olla, että ne ketkä on vastuussa työkalun päivittämisestä tekee työtä turhaan. Aina se tapa toimia uudella tavalla aiheuttaa jonkinasteista vastarintaa."*

Yllä kommenteissa korostuu se, millä tavoin johdon viitekehykset on kommunikoitu organisaation sisäisesti pyrkimyksenä aikaansaamaan sitouttamista organisaatiossa uusiin

tapoihin toimia. CEO:n mukaan asiat on tähän asti pitkälti voitu kommunikoida matalassa organisaatiossa ilman työkalujen, kuten BSC:n aktiivista käyttöä. Toisaalta tuolloin ei ollut myöskään yhtä suurta painetta muutokselle, koska silloinen strategia koettiin riittävänä.

CEO:n mukaan yrityksessä on keskusteltu paljon asioista, mutta jälkikäteen arvioituna hän kokee, että olisi mahdollisesti ollut viisasta koota BSC:n avulla asioita yhteen. CFO kuitenkin toteaa, ettei asiat ole aivan yhtä selviä kaikille organisaation jäsenille, sillä yrityksen sisäisten ryhmien omista palavereista koetaan tiedon siirtyvän heikosti ryhmien ulkopuolelle. Hän toteaa, että palavereista kyllä kirjoitetaan muistioita, mutta kellään ei ole aikaa lukea niitä tai löytää riittävän nopeasti se oleellinen sisältö. Hän kokee merkittävän haasteen BSC:n toteutukselle siinä, miten ryhmien välinen kommunikointi saataisiin tehokkaasti avattua ja toteutettua käytännössä niin, ettei sitä koeta liian raskaaksi tavaksi toteuttaa kommunikointia:

CFO: *"Mielestäni on liikaa sellaisia omia palavereita niin sieltä puuttuu se katto se viestintä tai tiedon taso, että mielestäni yrityksessä pitäisi kaikkien olla suurin piirtein tiedollisesti samalla tasolla, että tietää mitä tehdään ja mihin mennään..."*

CFO: *"Sanoisin että siinä on haasteita, sisäisessä viestinnässä ja että meillä olisi joku josta helposti nähdään, että nyt mennään tässä. Jokainen tekee vähän niin kuin omassa paikassa omia ratkaisujaan. Nyt joutuu tekemään aika hirveän näköisiä excel-hässäköitä, että saat vaan sen tiedon."*

CEO toteaa aikaisemman BSC:n toteutuksen vuonna 2012 olleen liian raskas silloiselle organisaatiolle, jolloin siihen sitoutuminen oli heikkoa ja jonka seurauksena työkalu päätettiin olla viemättä organisaatiossa loppuun asti. Molemmat ovat yhtä mieltä siitä, ettei BSC:n käyttöönottoa tule kommunikoida liian raskaasti eteenpäin organisaatioon:

CEO: *"Kommunikoinnin intensiteettiä BSC:n kautta ei tule tyrkyttää liikaa, että siinä tarkasteluvälien tulisi olla riittävän väljät, esimerkiksi 2-4 kertaa vuodessa. BSC:n itse raportoinnista ei pidä tulla itseisarvo, vaan sen pitää tukea tavoitteiden toteutumista ja antaa toisaalta työrauhaa siinä välillä."*

CEO: *"... on tosi tärkeitä, ettei siitä tehdä näin pienelle organisaatiolle liian raskasta. Että se pitää olla selkeästi työväline, jolla kommunikoidaan niitä pää strategisia tavoitteita ja se auttaa niiden seurannassa."*

CFO: *"Ei haluttaisi lähteä sellaiseen hirveän raskaaseen ja työlääseen vaan enemmän tätä päivää. Meillä on kerran kuussa myynti palaverit niin esimerkiksi siinä yhteydessä olisi sellainen yhteinen tarkastus tilanteeseen BSC:n avulla"*

CEO uskoo, että yritys on kehittynyt paljon kuluneina vuosina ja sillä on nyt paremmin kykyä ajatella asioita strategisemmin näinkin matalassakin organisaatiossa. Aikaisemmin strategista suunnittelua toteutettiin uudempien strategisten viitekehysten kuin BSC:n avulla. Hän kokee

nykyisen strategisen suunnan olevan nyt selkeästi asetettu, jolloin organisaation tavoitteet olisivat tällä kertaa riittävän selkeästi kommunikoitavissa.

4.5 Resurssi- ja aikarajoitteiden haasteet

Madsenin ja Stenheimin (2014) mukaan etenkin ajan puute on este BSC:n käyttöönotolle pk-sektorilla. Selvittäessä aikarajoitteiden merkitystä uusien työkalujen käyttöönotolle, molemmat väheksyivät oman aikansa rajallisuuden merkitystä johdon työkalujen käyttöönotolle. CEO:n mukaan työmäärä on suuri ja hän kertoo, että arkipäivän työssään hänellä on runsaasti asioita mitä pitää huomioida. Hän pyrkii toiminnassaan maksimoimaan ja optimoimaan hyödyn tekemistään asioista mahdollisimman paljon rajoitteiden puitteissa:

CEO: *”On osittain aikakysymys ja priorisointi ja fokuskysymys, mutta en laittaisi sitä resurssipulan piikkiin miksi tasapainotettu tulokortti ei ole käytössä. Resurssirajoitteet eivät ole este.”*

CEO huomauttaa, että tulokortin pystyy tarvittaessa rakentamaan myös kevyemmin, jos se tahdotaan välttämättä ottaa yrityksessä käyttöön, joten käyttöönoton haasteet ovat hänen mukaansa pikemminkin päätöksenteossa kuin varsinaisissa resurssirajoitteissa. Johtamiseen liittyvissä asioissa erityisesti toimitusjohtajan oma rooli päätöksenteossa korostuu. Hän toteaaakin toisaalta, että strategiset viitekehykset ja niiden käyttötavat kulminoituvat pääasiassa hänen omaan osaamiseensa, tekemiseensä ja näkemyksiinsä siitä, millä tavoin strategiaa viedään eteenpäin:

CEO: *”Kun on monta asiaa isoa kokonaisuutta mitä tässä viedään eteenpäin niin se on yhden ihmisen varassa ja siinä mielessä saattaisi kyllä olla resurssikysymys...”*

CFO kokee oman aikansa rajallisuuden johtuvan manuaalisista järjestelmistä ja palaverien kestoista, jotka saattavat usein venyä pitkiksikin. Ongelmiin hän kuitenkin uskoo BSC:n ratkaisevan tiettyjä asioita, kunhan hänellä olisi käytössään sellainen järjestelmä, josta olisi helpommin saatavissa tietoa ja sellaisia summia, mikä vaikuttaa mihinkin. Toisaalta hän myös korostaa, että nykyiset taloushallinnon päivittäiset kiireet ovat toistaiseksi sivuuttaneet varsinaista aikaa omalle toimintansa kehittämiseksi.

4.6 Yhteenveto tutkimuksen löydöksistä

Tutkimuksen löydösten valossa vaikuttaisi siltä, etteivät haasteet BSC-työkalun käyttöönotolle riippuisi ainakaan siitä, ettei työkalun koettaisi soveltuvan pk-sektorille. Johtamisprosessien merkittävänä tekijänä käyttöönotolle havaittiin toimitusjohtajan vahva rooli päätöksenteossa siinä, kokeeko hän itse tulokortista saatavan hyödyn olevan riittäviä käyttöönoton varsinaista

toteutusta ajatellen. Suorituksen mittaamisessa koettiin nykyisten järjestelmien manuaalisuuden tuottavan haasteita, sillä työmäärä saattaisi nykyisellään muodostua liian raskaaksi.

Organisaation kulttuurin muutoksen läpiviennissä koettiin haasteita ja muutoksen ei koettu olevan kovinkaan helppoa pienessä yrityksessä. Muutoksen viestinnällä koettiin olevan vaikutusta muutoksen onnistumiselle ja erityisesti viestiminen kevyemmin koettiin helpottavan organisaation sitoutumista muutokseen. Vaikka molemmat haastatelluista kokivat aikansa rajalliseksi, ei kumpikaan myöntänyt aikarajoitteen tai muiden resurssirajoitteiden olevan haasteena uusien toimintatapojen käyttöönotolle.

Aiemmin toteutetun BSC-työkalun käyttöönoton haasteina myönnettiin, että silloinen käyttöönotto koettiin aivan liian raskaaksi. Liian yksityiskohtainen toteutus aiheutti riittämättömän sitoutumisen henkilöstössä ja johdossa. Henkilöstön merkitys koetaan erittäin suureksi sen suhteen, miten hyvin he pystyvät vastaanottamaan BSC työkalun ja uusia toimintatapoja. Toisaalta muutos on johdon osalta pystyttävä viestimään organisaatioon siten, että se saa aikaan sitoutumista. Lisäksi työkalun koettiin vaativan taustalleen selkeästi perustellun ja muotoillun strategisen suunnan yritykselle.

5 TUTKIMUSAINEISTON ANALYYSI

Tämän tutkielman löydösten analyysia käsittelevä osio perustuu kirjallisuuden havaintojen tulkitsemiseen empiiristen tulosten valossa. Analyysiosion tarkoitus onkin loppuun tulkita johdon laskentatoimen alan tutkimuksen teorioiden sovellettavuutta suhteessa empiirisessä aineistossa tehtyihin löydöksiin. Löydösten pohjalta arvioidaan kokonaiskuvaa keskeisimmistä haasteista BSC-työkalun käyttöönotolle pk-yrityksessä.

Suorituksen mittaamista käsittelevä kirjallisuus on tunnistanut kuusi kriittistä tekijää suorituksen mittaamisen järjestelmän onnistumiselle. Näillä kuudella tekijällä on todistettu statistinen vaikutus onnistumiselle suorituskyvyn mittaamisen järjestelmien käyttöönotoissa (Taylor ja Taylor, 2014). Taylor ja Taylor toteuttivat aiheen pohjalta laajan, 349 yritystä käsittelevän empiirisen tutkimuksen kokoluokan vaikutuksesta mittaamisjärjestelmien onnistumiselle yrityksissä. Tutkimuksen pohjalta he järjestivät kuuden tekijän merkityksen tärkeysjärjestykseen pk-yritysten osalta seuraavasti:

1. Strategian toimeenpano
2. Strategian muodostaminen
3. Ylimmän johdon johtamistaidot
4. Tuki IT-järjestelmistä
5. Laatujohtamisen kulttuuri
6. Organisaation oppiminen

Strategian toimeenpanoon sitoutuminen on edellytys onnistumiselle

Kohdeyrityksessä koettiin haasteita strategian toimeenpanossa ja muutoksen aikaansaamisessa organisaatiossa. Kilpailun kiristyminen oli ajanut yrityksen tilanteeseen, jossa strategia oli muotoiltava uudelleen ja tuleva muutos oli ajettava läpi koko organisaatioon. Tämä tutkimus tukee Taylorin ja Taylorin havaintoja strategian toimeenpanon merkityksestä kokonaisvaltaisen mittaamisen onnistumiselle ja arvioi samalla, että strategian toimeenpano olisi keskeisin haaste koko BSC:n käyttöönotolle pk-yrityksessä. BSC:n aikaisempi käyttöönotto kohdeyrityksessä ilman sen riittävää sitomista yrityksen strategian toimeenpanon toteutukselle ei tuonut silloin riittäviä hyötyjä. Tulokortti jäi yrityksen aikaisemmin toteutetussa käyttöönotossa vai KPI-mittariston tasolle, jolloin jatkuvasti resurssirajoitteiden ympäröimänä yrityksen toimitusjohtaja päätti kohdentaa priorisointiaan ja fokustaan paremmin tuottaviin asioihin, jonka seurauksena työkalu hylättiin riittämättömänä. Samankaltaisiin tuloksiin päätyi Kasurinen (2002), jonka tutkimuksissa suomalaisessa insinööriyrityksessä mittaaminen

koettiin työkaluna yhdistellä mittareita keskenään mittareiden strategiaan sitomisen sijaan, mikä heikensi yrityksen muutosta kohti strategista suuntaa ja tulokortista koettuja hyötyjä.

Strategian muodostamisessa ei koettu merkittäviä haasteita

Taylor ja Taylor (2014) havaitsivat, ettei strategian muodostamisprosessi juurikaan eronnut pienten ja suurten yritysten välillä eikä sen laadussa koettu merkittäviä eroja. Löydökset olivat poikkeuksellisia, sillä aikaisemmassa kirjallisuudessa valtaosa tutkimuksista väitti pk-yritysten strategisen suunnittelun olevan lyhytjänteistä, että epävirallista ja vakiintumatonta (Madsen, 2015). Kohdeyrityksessä strategiaa ei koettu lyhytjänteiseksi, sillä yrityksen päästrategian ei koettu muutettuvan organisaatiossa liian usein. Huolimatta ajoittaisista täsmennyksistä, pysyy strategia suuressa mittakaavassa pitkään samana. Molemmat haastatelluista kokivat, ettei strateginen suunnittelu aiheuta haasteita BSC:n käyttöönotolle.

Muutoksen viestintä vaatii johtamistaitoja pienessä yrityksessä

Fuller-Loven (2006) havaitsi pk-yritysten johtajilla puutteellisia johtamistaitoja ja kyvyttömyyttä tuottaa kannattavia liiketoimintasuunnitelmia ja tarkkoja ennusteita. Ylimmän johdon johtamistaitoja on silti vaikea tulkita objektiivisesti haastatteleamalla vain johtoa. Talousjohtaja, kylläkin toteaa toimitusjohtajan olevan innovatiivinen ja hänen haluavan tehdä asioita uusilla tavoilla. Yksittäinen tutkimus ei silti pysty ottamaan kantaa johtamistaitoihin pk-sektorilla kokonaisuudessa. Johtamistaitojen merkitys käyttöönotolle korostuu kuitenkin selvästi myös Ukko et al., (2007) toteuttamissa 24 haastattelua sisältäneessä empiirisessä tutkimuksessa kahdeksassa eri organisaatiossa, joissa BSC oli käytössä. He havaitsivat, että tärkein tekijä suorituksen mittariston onnistumiselle oli riittävän aikainen tietoisuus ja uuden järjestelmän tehokas markkinointi. Molemmat haastatellut kokivatkin erääksi johtamisen haasteeksi muutoksen aikaansaamisen siten, että siitä seuraa riittävää sitoutumista. Haasteeksi voidaan löydösten valossa ehdottaa sekä muutoksen viestinnän, että sitouttamisen aikaansaamista pk-yrityksessä.

Erityisesti IT-järjestelmien manuaalisuus koettiin haasteena

Suuret yritykset käyttävät tyypillisesti moniulotteisempia ja integroitua mittausjärjestelmiä, jotka yhdistelevät taloudellisen mittaamisen lisäksi myös muuta tietoa (Madsen, 2015). Aikaisemmissa tutkimuksissa onkin todettu huomion keskittyvän pk-yrityksissä ainakin riittämättömien henkilöstöresurssien vuoksi usein puhtaasti taloudellisten suorituskyvyn mittareiden seuraamiseen (Giannopoulos et al., 2013). Tämän tutkimuksen löydökset ehdottavat kuitenkin, että ilmiön johtuu varsinaisten resurssirajoitteiden sijaan järjestelmien kyvykkyydestä tuottaa raportteja suhteellisen pienellä vaivalla ja selkeässä toteutettavassa

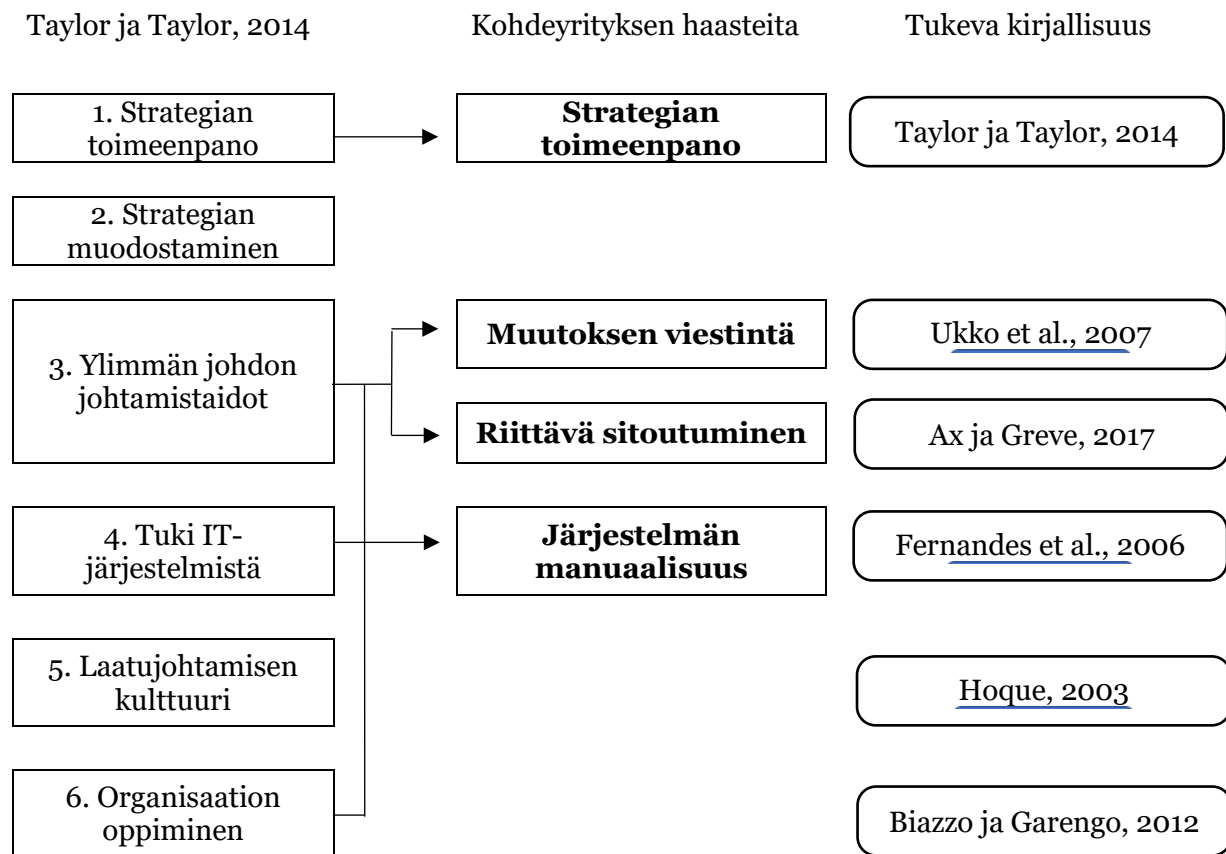
muodossa. Molemmat haastatelluista henkilöistä kokivatkin tuen tietojärjestelmistään haasteena BSC:n käyttöönotolle. Osin he kokivat sen jopa suoranaisena edellytyksenä BSC:n onnistumiselle, jotta työkalusta ei muodostuisi kohtuuttomissa määrin ylimääräistä manuaalista työtä raportoinnista vastaaville henkilöille. Toimitusjohtaja kuitenkin toteaa, että tulokortti on myös mahdollista rakentaa huomattavasti kevyemmin, jolloin haasteet IT-järjestelmien riittävydestä eivät välttämättä olisi yhtä merkittäviä.

Laatujohtamisen on havaittu tukevan BSC:n käyttöönottoa

Laatujohtamisen kulttuurin merkitystä ei tule väheksyä pk-yrityksessä, mutta varsinaisia haasteita BSC:n käyttöönotolle on vaikea tunnistaa pienelle yritykselle laatujohtamisesta. Toimitusjohtajan mukaan he olivat jo valmiiksi sitoutuneet laatujohtamisen mukaiseen toimintatapaan, jossa puolestaan on havaittavissa yhtymäkohtia samoihin asioihin, kuin edellytykset BSC:n käytölle. Laatujohtamisen ja tasapainotetun tulokortin havaittiin olevan varsin usein rinnakkaisessa käytössä (Hoque, 2003), joten laatujohtamisella voi olla sellaisia ominaisuuksia, jotka mahdollisesti tukevat tasapainotetun tulokortin käyttöönottoa. Toisaalta myöskään laatujohtamisen puutteellisuuden ei ole kirjallisuudessa havaittu merkittävänä esteenä BSC:n käyttöönotolle. Merkittävien johtopäätösten tekeminen laatujohtamisen vaikutuksesta voi tämän tutkimuksen yhteydessä jäädä yhä puutteellisiksi.

Organisaation oppiminen edellyttää johdolta sitoutumista ja viestinnän taitoja

Organisaation oppiminen on Taylorin ja Taylorin mukaan kuudesta merkittävästä tekijästä vähiten kriittinen suorituksen mittaamisjärjestelmän onnistumiselle pk-yrityksessä. Muutoskyky koettiin kohdeyrityksessä silti haasteelliseksi, koska osa nykyisestä henkilöstöstä on toiminut yrityksessä varsin pitkään. Tutkimuksessa tehdyistä löydöksistä ilmeni, ettei tulokortin käyttöönotto johtuisi välttämättä yrityksen henkilöstön oppimiskyvystä, vaan ennemminkin johdon kyvykkyydestä toteuttaa laadukasta muutoksen viestintää ja riittävää esimerkkiä sitoutumisen suhteen. Tämä vaatii sitoutumista organisaatiossa aina yrityksen johdosta asti ja heidän pyrkimystään viedä toteutus läpi koko organisaatioon. Heidän on myös sitoutuvat asettamiinsa käyttöönoton tavoitteisiin. Sitouttamisen aikaansaamiseksi tulokorttiin on hyvä sitoa kannustimia, jotta organisaatio ei käyttäytyisi turhan ennakkoluuloisesti työkalua kohtaan (Ax ja Greve, 2017). Aiemmin yritys ei käyttänyt kannustimia, mikä vaikutti heikentävästi sitoutumiseen tulokortin suhteen.



Kuva 3: mukaillen Taylorin ja Taylorin (2014) kuutta kriittistä tekijää suorituksen mittaamisen onnistumiselle.

Yhteenvetona keskeisimmiksi haasteiksi BSC:n käyttöönotolle kohdeyrityksessä havaittiin strategian toimeenpano, muutoksen viestintä, sitoutuminen ja riittävä tuki tietojärjestelmistä. Mainituista neljästä tekijästä strategian toimeenpano on keskeisin haaste onnistumiselle BSC:n käyttöönotossa kohdeyrityksessä, jota myös empiirinen havainnointi tukee (Taylor ja Taylor, 2014). BSC:tä kokeiltiin kohdeyrityksessä strategian kommunikoinnin työvälineenä vuonna 2012, mutta tarpeellisuus sitoa työkalua strategian toimeenpanoon jäi puutteelliseksi koska yritys pärjäsi toimialallaan erittäin hyvin muutenkin, joten sen käytöstä päätettiin luopua koetun hyödyn ollessa liian pientä. Vaikka toimitusjohtaja uskoi strategian toimeenpanon ja kommunikoinnin riittäväksi, jäivät strategiaprosessi ja viitekehykset muille etäisiksi, eivätkä henkilöt välttämättä ymmärtäneet sitä kokonaisuutta, jota toimitusjohtaja halusi strategisesti viestiä. Löydösten valossa voitaisiin suositella BSC työkalun soveltuvan pieneen organisaatioon, kunhan johto tiedostaa riittävässä määrin keskeisimmät haasteensa käyttöönotolle.

6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä tutkimuksessa on analysoitu keskeisiä haasteita, joita pk-yritys kohtaa tasapainotetun tulokortin käyttöönotossa. Tulosten valossa näyttää siltä, että tasapainotettu tulokortti, joka alkujaan kehitettiin erityisesti suurten yritysten tarpeisiin, soveltuu myös pk-yritykseen. Valittu tutkimusmetodi yhdisteli havaintoja kirjallisuudesta ja tutki laadittujen teorioiden sovellettavuutta suomalaisessa pienessä yrityksessä haastatteleamalla kahta kohdeyrityksen johtohenkilöä kvalitatiivisen tapaustutkimuksen muodossa. Tämä kappale kokoaa loppuun tutkimuksen tärkeimmät havainnot ja yhteneväisyydet muihin tutkimuksiin, tarkastelee tutkimuksen rajoitteita ja esittää mahdollisia aiheita jatkotutkimukselle.

6.1 Tutkimuksen löydökset ja rajoitteet

Yrityksen johdolle on tärkeä ottaa huomioon käyttöönottoon liittyvät keskeiset haasteet, joiden on havaittu johtavat usein työkalun epäonnistumiseen. Pk-yrityksen BSC:n käyttöönoton onnistumiselle ehdotetaan tutkimuksessa tehtyjen löydösten valossa neljän keskeisen tekijän olevan kriittisimpiä BSC-työkalun käyttöönoton onnistumiselle:

1. Strategian toimeenpano
2. Muutoksen viestintä
3. Riittävä sitoutuminen
4. Tuki tietojärjestelmistä

Strategian toimeenpano havaittiin kriittisimmäksi haasteeksi BSC:n käyttöönoton onnistumiselle, sillä työkaluun riittävä sitoutuminen epäonnistuu usein ilman selkeää yhteyttä organisaation strategiaan. Kohdeyrityksessä myös tietojärjestelmien tuki koettiin haasteeksi käyttöönotolle, mutta toisaalta työkalu on mahdollista toteuttaa kevyemmin pk-yrityksissä, jos tavoite käyttöönotolle ei ole yhtä kunnianhimoinen kuin kohdeyrityksessä. Kunnianhimoiset toteutukset käyttöönotolle ilman riittävää tukea tietojärjestelmästä muodostuvat haasteeksi, sillä liian raskaaksi koettu toteutustapa johtaa puutteisiin sitoutumisessa. Sitoutumista voi oleellisesti tukea kannustimet, mutta toisaalta se vaatii johdolta ehdottoman sitoutumisen ja kyvykkyyden viestiä muutos organisaatioon siten, että viestinnällä saadaan määrätietoisesti aikaan konkreettisia muutoksia toimintatavoissa kohti strategian pohjalta laadittua suuntaa.

Tutkimusta rajoittaa se, että pk-yritykset ovat valtavan monimuotoinen kokonaisuus, joten varsinaisen teorian luominen yhden case-aineistona toimineen yrityksen perusteella ei ole mahdollista. Vaikuttaisi kuitenkin siltä, että suorituksen mittaamiseen erikoistunut tutkimusala on onnistunut löytämään keskeisiä tekijöitä, jotka nousivat esiin myös tässä

tutkimuksessa. Taylor ja Taylor (2014) asettivat tekijöiden merkityksen pk-yrityksille seuraavaan tärkeysjärjestykseen: strategian toimeenpano, strategian muodostaminen, ylimmän johdon johtamistaidot, tuki IT-järjestelmistä, laatujohtamisen kulttuuri ja organisaation oppiminen. Kaikille tekijöille on onnistuttu tilastisesti todistamaan niiden merkitys suorituskyvyn mittaamisen järjestelmien onnistumiselle ja myös tässä tutkimuksessa tehdyt tärkeimmät havainnot tukevat kyseistä teoriaa.

Yllä mainituista rajoitteista johtuen tutkimus toteutettiin abduktiivisena, eli tavoitteena oli lisätä ymmärrystä havaitusta ilmiöstä ja antaa suosituksia varsinaisen teorian laadinnalle. Harvat tutkimukset ovat toistaiseksi pyrkineet selvittämään keskeisiä haasteita tasapainotetun tulokortin käyttöönotolle, joten tämä tutkimus toimii siten suuntaa antavana ja tarjoaa kehittyvälle tutkimusalueelle ohjaavia havaintoja. Tutkimus pyrkii tästä huolimatta olemaan kvalitatiivisena tutkimuksena mahdollisimman kohdennettu, intensiivinen, hyvin dokumentoitu ja uskottava analyysi, joka tarjoaa seuraavalle aiheelle tutkivalle aiheelle selvittää tutkimuksen havaintojen ilmenevyyttä ja sovellettavuutta myös muihin pk-yrityksiin.

6.2 Jatkotutkimusaiheet

Ensimmäiseksi tärkein jatkotutkimusaihe olisi toteuttaa vastaava tutkimus toisessa pk-yrityksessä, jotta saataisiin merkittäviä vertailukohteita tässä tutkimuksessa esitetyille johtopäätöksille ja analyyseille. Toiseksi tutkimuksen aikana nousi esiin kiinnostavia aiheita, esimerkiksi laatujohtamisten ja tasapainotetun tulokortin välisen yhteyden merkitys, sillä tutkimuksissa ilmeni, ettei ole vielä täyttä varmuutta siitä, johtavatko laatujohtamiset käytännössä usein suorituksen mittaamisen järjestelmien käyttöönottoihin. Kolmanneksi jatkotutkimusaiheeksi ehdotan perheyrittäjien rakenteen ja omistajarakenteen vaikutusta johdon laskentatoimen innovaatioiden käyttöönottoille.

LÄHDELUETTELO

- Ahrens T., Chapman, C.S. 2006. Doing qualitative field research in management accounting: positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society*, 31, 819-841.
- Andersen, H. 2001. Balanced Scorecard Implementation in SMEs: Reflection on Literature and Practice, 4th SME-SME International Conference. *Allborg University, Denmark*, 14-16 May.
- Ates, A., Garengo, P., Cocca, P. and Bititci, U. 2013. The development of SME managerial practice for effective performance management. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 20(1), pp.28-54.
- Ax, C., & Bjørnenak, T. 2005. Bundling and diffusion of management accounting innovations—the case of the balanced scorecard in Sweden. *Management Accounting Research*, 16(1), 1-20.
- Ax, C., & Greve, J. 2017. Adoption of management accounting innovations: Organizational culture compatibility and perceived outcomes. *Management Accounting Research*, 34, 59-74.
- Biazzo, S., & Garengo, P. 2012. Performance measurement with the balanced scorecard: a practical approach to implementation within SMEs. *Springer Science & Business Media. London 2012*.
- DeBusk, G. K., & Crabtree, A. D. 2006. Does the balanced scorecard improve performance? *Management Accounting Quarterly* 8(1), 44-48.
- Eisenhardt, K.M. 1989. Building theories from case study evidence. *Academy of Management Review*, 14, 532-550.
- Fernandes, K. J. Raja, V., & Whalley, A. 2006. Lessons from Implementing the Balanced Scorecard in a Small and Medium Size Manufacturing Organization. *Technovation*, (26), 623-634.
- Fuller-Love, N. 2006. Management development in small firms. *International Journal of Management Reviews*, 8(3), pp.175-190.
- Garengo, P., Biazzo, S., & Bititci, U. S. 2005. Performance Measurement Systems in SMEs: a Review for a Research Agenda. *International Journal of Management Reviews*, 1 (7), 25-47
- Giannopoulos, G., Holt, A., Khansalar, E. and Cleanthous, S. 2013. The use of the Balanced Scorecard in small companies. *International Journal of Business and Management*, 8 (14), p.1.
- Granlund, M. & Taipaleenmäki, J. 2005. Management Control and Controllershship in New Economy Firms – a Life Cycle Perspective. *Management Accounting Research*. 16(1), 21-57.
- Gray, C., & C. Mabey. 2005. Management Development: Key Differences Between Small and Large Businesses in Europe. *International Small Business Journal* 23 (5): 467–485.

- Hoque, Z., 2003. Total quality management and the balanced scorecard approach: a critical analysis of their potential relationships and directions for research. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), pp.553-566.
- Hudson, M.; Smart, A.; Bourne, M. 2001. Theory and practice in SME performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*. Volume 21, issue 8, pages 1096-1115.
- Johanson, D., 2013. Beyond Budgeting from the American and Norwegian perspectives: the embeddedness of management models in corporate governance systems. *Managing in dynamic business environments: Between control and autonomy*, pp. 69-91.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 1996. The balanced scorecard: translating strategy into action. *Harvard Business Press*.
- Kasurinen, T. 2002. Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Management accounting research*, 13(3), pp.323-343.
- Kraus, K., & Lind, J. 2010. The impact of the corporate balanced scorecard on corporate control – a research note. *Management Accounting Research*, 21, 265– 277.
- Lukka, K. & Kasanen, E. 1995. The problem of generalizability: anecdotes and evidence in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8, 71-90.
- Machado, M. 2013. Balanced Scorecard: Empirical Study on Small and Medium Size Enterprises. *Review of Business Management*, 15 (46), pp. 129-148.
- Malmi, T. 2001. Balanced scorecards in Finnish companies. *Management Accounting Research*, 12(2), 207–220.
- Madsen, D.Ø. & Stenheim, T. 2014. Perceived problems associated with the implementation of the balanced scorecard: evidence from Scandinavia. *Problems and Perspectives in Management*, Vol. 12(1): 121-131.
- Madsen, D.Ø. 2015. The Balanced Scorecard in the Context of SMEs: A Literature Review.
- Merchant, K. & Van der Stede, W.A. 2007. Management Control Systems, 2nd ed. *Prentice Hall, Pearson Education Limited, Harlow, Essex, England*.
- McAdam, R. 2000. Quality Models in an SME Context, *International Journal of Quality and Reliability Management*, (17)3, 305-323.
- Modell, S. 2005. Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: An assessment of validity implications. *Management accounting research*, 16(2), pp. 231-254.
- Norreklit, H. 2000. The balance of the balanced scorecard a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research* 12(1) pp. 65-88.
- Pasanen, M. 2011. Strategic Management Tools and Techniques in Smes. Society of Interdisciplinary Business Research 2011. *Conference on Interdisciplinary Business Research*. Saataavilla: <https://ssrn.com/abstract=1867897>
- Rautiainen, A. 2009. The interrelations of decision-making rationales around BSC adoptions in Finnish municipalities. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 58(8), pp.787-802.

- Rigby, D., & Bilodeau, B. 2015. Management tools and trends 2015. [viitattu: 22.3.2018].
Saantitapa:<http://www.bain.com/publications/articles/management-tools-and-trends-2015.aspx>
- Rigby, D., & Bilodeau, B. 2017. Management tools and trends 2017. [viitattu: 29.4.2018].
Saantitapa:<http://www.bain.com/publications/articles/management-tools-and-trends-2017.aspx>
- Rompho, N. 2011. Why the Balanced Scorecard Fails in SMEs: A Case Study” *International Journal of Business and Management* Vol. 6, No. 11, 2011, p. 39-46
- Russo, J. & Martins, A. 2005. *The Balanced Scorecard in SMEs: the case of the plastic industry in the Portuguese central region. AOEF 2005 Conference.*
- Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A.: Research methods for business students. *Fourth Edition, Harlow: Pearson Education Limited, 2007.*
- Scapens, R.W. 1990. Researching management accounting practice: the role of case study methods. *British Accounting Review*, 22, 259-281.
- Sjögren, H., Syrjä, P. & Puumalainen, K. 2014. Use of management accounting information in SMEs – role of service provider relationships. *International Journal of Business Information System* 17, 3, 340-354.
- Kovács, G. & Spens, K.M. 2005. Abductive reasoning in logistics research. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 35(2), pp.132-144.
- Tilastokeskus 2017a. Alueellinen yritystoimintatilasto 2016. [viitattu: 20.3.2018].
Saantitapa: http://www.stat.fi/til/alyr/2016/alyr_2016_2017-12-21_tie_001_fi.html
- Tilastokeskus 2017b. Perheyryyksillä on suuri merkitys Suomen työllisyydelle. [viitattu: 25.4.2018]. Saantitapa:<https://perheyryitys.fi/perheyryyksilla-suuri-merkitys-suomen-tyollisyydelle/>
- Taticchi, P., Tonelli, F. & Cagnazzo, L. 2010. Performance measurement and management: a literature review and a research agenda. *Measuring Business Excellence*. 14, 1, ss. 4-18.
- Taylor, A., & Taylor, M. 2014. Factors influencing effective implementation of performance measurement systems in small and medium-sized and large firms: a perspective from contingency theory. *International Journal of Production Research*, 52(3), 847–866.
- Ukko, J., Tenhunen, J. and Rantanen, H. 2007. Performance measurement impacts on management and leadership: Perspectives of management and employees. *International Journal of Production Economics*, 110(1-2), pp.39-51.
- Vaivio, J. 2008. Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 5, 64-86.
- Yin, R.K. 2003. Case Study Research: Design and Methods, 3rd edition. *SAGE Publications, Thousand Oaks.*

Liite 1. Haastatteluiden kysymykset

Kysymyksenasettelu:

Tarkoituksena on selvittää:

1. Mikä on roolisi organisaatiossa? Mitkä ovat pääasialliset tehtäväsi?	Millainen päätöksentekorooli yrityksessä?
2. Millaisia haasteita kohtaat päivittäisessä työssäsi?	Millaista on johtaminen pk-yrityksessä?
Tietoisuus tulokortista ja kokemukset levinneisyydestä	
3. Mitä kautta olet tullut tietoiseksi tasapainotetusta tulokortista?	Mistä johtaja saa tietoa johdon laskentatoimen innovaatioista?
4. Soveltuuko BSC mielestäsi pieneen yritykseen ja miksi?	Millainen maine BSC:llä on ja mitä käytöstä ajatellaan?
Käyttöönottoa koskevassa päätöksenteossa nousevat ongelmat	
5. Onko mittareiden keskinäisten suhteiden tunnistamisessa ongelmia? Entä linkistä strategiaan?	johdon mittareiden keskinäisiä syy ja seuraus suhteita, tulkittu huonosti (Norrekilt, 2000; Malmi, 2001)
6. Onko yritykselläsi riittävät valmiudet suorituksen mittaamiseen ja seurantaan?	Onko yhtenä haasteena ei-numeeristen mittareiden heikko seuranta?
7. Miten henkilöstön vaikutus ja soveltuvuus otetaan huomioon strategisessa toiminnanohjauksessa?	Onko haasteet yrityskulttuurissa ja muutoksen vastarinnassa?
8. Aiheuttaako pitkän aikavälin strategisen suunnittelun toteuttaminen teille haasteita?	Onko pitkän aikavälin suoritustason säilyttäminen ongelma pk-sektorilla? (Ates, 2013)
9. Mitkä uskot olleet keskeisimpiä haasteita sille, ettei tasapainotettua tulokorttia ole otettu käyttöön?	Mitkä ovat keskeisiä haasteita pieni yritys kohtaa tulokortin käyttöönotossa?
10. Jos sinulla olisi ollut riittävästi aikaa, uskotko että tulokortti olisi jo käytössä?	Onko aikarajoite keskeisin haaste? (Madsen ja Stenheim, 2014)
11. Onko uudistumiselle tarve? Mistä paine uudistumiselle on lähtöisin?	Onko uudistumiselle merkittäviä rajoittavia tekijöitä?

Liite 2. Haastatteluiden ajankohdat ja kesto

Case-yrityksessä:

Toimitusjohtaja (CEO), 30.4.2018, kesto 38 minuuttia

Talousjohtaja (CFO), 30.4.2018, kesto 41 minuuttia